



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**DOTTORATO DI RICERCA IN ISTITUZIONI E POLITICHE
AMBIENTALI, FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXVII CICLO**

**TESI DI DOTTORATO
"L'AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE NEI RAPPORTI
CON L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA"**

**COORDINATORE
CH.MO PROF. F. AMATUCCI**

**CANDIDATO
DOTT. FABRIZIO D'ALESSANDRO**

**TUTOR
CH.MA PROF.SSA C. FONTANA**

ANNO ACCADEMICO 2014/2015

INDICE SOMMARIO

Introduzione

Segue: rilevanza costituzionale e funzione interpretativa della buona fede

CAPITOLO I

IL PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO QUALE VINCOLO ALLA RETROATTIVITÀ DELLE NORME TRIBUTARIE

1. Il legittimo affidamento quale elemento essenziale della buona fede e del principio di certezza del diritto
2. Il principio generale della irretroattività della legge tributaria;
3. La norma tributaria retroattiva: il problema della sua compatibilità con l’art. 53 della Costituzione;
4. Un fenomeno particolare di retroattività: le norme di interpretazione autentica;
5. L’art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013: un recente esempio di norma tributaria retroattiva;
6. L’art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente quale limite alla retroattività della legge tributaria.

CAPITOLO II

L’AFFIDAMENTO NELL’INTERPRETAZIONE DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

1. Il dovere di informazione quale obbligo procedimentale dell’Amministrazione finanziaria;
2. L’affidamento nelle circolari dell’amministrazione finanziaria;
3. Segue: la tesi della tutela rafforzata del legittimo affidamento alla luce della disciplina sull’interpello ordinario;
4. Segue: tutela dell’affidamento ed efficacia dei pareri resi nel procedimento d’interpello c.d. speciale;

5. L'affidamento in comportamenti erronei o fuorvianti dell'amministrazione;
6. Tutela dell'affidamento ed esercizio dell'autotutela tributaria;
7. Segue: le tutele azionabili dal contribuente;
8. Segue: le conseguenze dell'esercizio del potere di autotutela.

CAPITOLO III

LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE

NELL'ESPERIENZA COMUNITARIA

1. Il principio generale della certezza del diritto nel sistema dell'Unione europea;
2. Il legittimo affidamento nel sistema dell'Unione europea;
3. L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di giustizia e l'affidamento del contribuente;
4. Segue: falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento del contribuente;
5. La tutela del legittimo affidamento e il recupero a posteriori dei dazi doganali;
6. La tutela del legittimo affidamento in materia di aiuti di Stato.

Considerazioni conclusive

Bibliografia

Riferimenti giurisprudenziali

INTRODUZIONE

Il principio della certezza del diritto costituisce uno dei tratti salienti di ogni sistema giuridico e, in un certo qual modo, è implicito nell'idea stessa di diritto.

Il diritto, inteso quale complesso di regole di comportamento dei consociati e dei pubblici poteri nasce, infatti, dall'esigenza di conoscere con chiarezza ciò che è lecito e ciò che non lo è.

Tale principio si differenzia dagli altri presenti nell'ordinamento per talune caratteristiche.

Difatti, è opinione condivisa quella secondo cui il principio in esame si compone di tre sottoprincipi: quello di irretroattività degli atti normativi, quello della tutela del legittimo affidamento e quello della protezione dei diritti quesiti¹.

Da un punto di vista generale, si può affermare che il principio della certezza del diritto mira a garantire, in termini oggettivi, l'esigenza che le regole di condotta siano chiare, certe e prevedibili al fine di consentire ai consociati di orientare le proprie scelte con cognizione di causa; in termini soggettivi, invece, attraverso i richiamati sottoprincipi dell'irretroattività degli atti normativi, della tutela del legittimo affidamento e dei diritti quesiti, l'ordinamento giuridico mira a soddisfare i bisogni di protezione delle posizioni giuridiche dei singoli².

Nel diritto tributario i profili di incertezza risultano particolarmente ampliati, essendo spesso particolarmente difficoltosa sia l'interpretazione che la stessa individuazione della norma applicabile alla fattispecie concreta.

Non si tratta, del resto, di una connotazione recente.

¹ In dottrina è stato sostenuto che «la certezza del diritto, ritenuto necessario presupposto di ogni ordinamento giuridico e quindi anche di quello comunitario, sotto il profilo della tutela delle situazioni individuali si traduce nei principi di legittimo affidamento e di rispetto dei diritti quesiti», così L. AZZENA, *L'integrazione attraverso i diritti*, Torino, 1998, p. 116.

² Il principio della certezza del diritto ha assunto connotati sempre più rilevanti anche nel diritto comunitario. Esso è stato infatti più volte richiamato per rafforzare l'unitarietà dell'ordinamento dell'Unione europea. Nella nota sentenza *Foto-Frost* la Corte di giustizia ha escluso che le giurisdizioni nazionali possano dichiarare invalidi i provvedimenti delle istituzioni europee, specificando che le competenze alla stessa attribuite dall'art. 276 TFUE hanno precipuamente lo scopo di garantire l'uniforme applicazione del diritto comunitario da parte dei giudici nazionali. Di conseguenza, ammettere la possibilità di «divergenze tra i giudici nazionali sulla validità degli atti comunitari potrebbe compromettere la stessa unità dell'ordinamento giuridico comunitario e attentare alla fondamentale esigenza della certezza del diritto». Corte di giustizia, sentenza 22 ottobre 1987, causa 315/85, *Foto Frost c Hauptzollamt Lubeck-Ost*, in www.curia.eu.it. Per una disamina esaustiva sul tema, si rimanda a S. BASTIANON, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea*, Milano, 2012.

Già nel secolo scorso veniva rilevata in dottrina una evidente disorganicità della legislazione tributaria, una tendenziale insanabilità delle norme che disciplinano la materia e, più in generale, una particolare complessità, delicatezza e peculiarità del fenomeno impositivo³.

Difatti, proprio muovendo dalla considerazione che la legislazione tributaria è soggetta a continui mutamenti e ritocchi, alcuni invocavano la necessità di una legge generale nella quale venissero codificati i principi generali del diritto tributario⁴.

Si è altresì sostenuto che, a seguito della riforma del 1971, la complessità del diritto tributario si sia accentuata in conseguenza del mutato ruolo del contribuente che da mero oggetto passivo dell'obbligazione contributiva è divenuto organo collaborativo, direttamente coinvolto nella funzione impositiva⁵.

Della frammentarietà della legislazione fiscale ha preso atto anche la giurisprudenza costituzionale, secondo cui l'ordinamento tributario è caratterizzato da disposizioni «talora non coordinate e [...] inquadrate in microsistemi settoriali, che rendono particolarmente difficile l'individuazione di principi generali»⁶.

D'altra parte, che il diritto tributario sia caratterizzato da estrema incertezza lo si deduce dalla previsione di alcuni istituti e strumenti da parte della legislazione fiscale.

Sotto un primo profilo, si pensi, ad esempio, all'introduzione delle norme sul cd. diritto di interpello di cui alla legge n. 413/1991 o allo Statuto dei diritti del contribuente e, comunque, a tutte quelle norme disciplinanti l'attività informativa dell'amministrazione finanziaria circa il contenuto della normativa tributaria.

³ In particolare, autorevole dottrina osservava come la produzione legislativa dell'epoca fosse tale che «talora è difficile perfino determinare quale sia l'ambito di efficacia di una particolare norma o, per converso, quale sia il precetto legislativo che disciplina una determinata situazione», così E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, I, 361 ss., ora in *Opere giuridiche*, Milano, II, 1962, p. 434.

⁴ In tal senso A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, p. 25-26. Analoghe considerazioni sono state svolte anche con riferimento al nuovo sistema tributario delineato dalla riforma del 1971.

⁵ È questa la tesi di E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 5, secondo cui, a seguito del mutamento del ruolo del contribuente, il gettito tributario «dipende più dall'adempimento degli obblighi imposti ai contribuenti che non dall'efficace funzionamento dell'apparato amministrativo cui spetta la riscossione dei tributi».

⁶ cfr. Corte costituzionale, ordinanza 16 novembre 1993, n. 392, ne *Il fisco*, 1993, p. 11385.

Con particolare riferimento all'istituto dell'interpello, è stato in dottrina osservato che la previsione di un apposito organo consultivo avente il compito di stabilire l'applicabilità di una norma alla fattispecie concreta prospettata dal contribuente, altro non significa che ammettere l'oggettiva ambiguità del dato normativo da interpretare.

Per altro verso, si consideri la costante dell'esimente cd. dell'obiettivo incertezza. Trattasi di una vera e propria prassi della legislazione fiscale sostanzialmente presente, seppur con diverse sfumature, a partire dalla fine degli anni venti. Essa oggi la si trova disciplinata in una serie di disposizioni che prevedono, in un modo o nell'altro, la non punibilità del contribuente che abbia commesso la violazione in forza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

Significativo, al riguardo, appare l'art. 10, commi 2 e 3, dello Statuto del contribuente⁷, ovvero la recente risoluzione del Ministero della Finanze del 23 giugno 2014, n.1/DF, con cui è stata prevista la non applicabilità di sanzioni e interessi laddove, alla data di scadenza della prima rata del tributo per i servizi indivisibili (TASI)⁸, e dell'imposta municipale propria (IMU)⁹, non sia pervenuto o risulti insufficiente il versamento dei tributi da parte dei contribuenti¹⁰.

⁷ L'art. 10, comma 2, dello Statuto del contribuente stabilisce che «Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa».

L'art. 10, comma 3, aggiunge «Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto».

⁸ Di cui all'art. 1, commi 639, 640 e 669 ss. della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per l'anno 2014).

⁹ Di cui all'art. 13 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

¹⁰ L'inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi in questo caso è stata motivata dalle criticità relative «sia alla tempistica di versamento del tributo, oggetto di recentissime novità legislative recate dal decreto legge 9 giugno 2014, n. 88, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 132 del 10 giugno 2014, sia alla determinazione stessa del tributo. Queste circostanze hanno generato difficoltà dal punto di vista applicativo e organizzativo, soprattutto per i Centri di assistenza fiscale (CAF) che gestiscono un numero elevatissimo di versamenti».

Con le esimenti in questione, dunque, lo stesso legislatore sembra dare atto della grave difficoltà di porre norme intelligibili e chiaramente formulate in materia tributaria.

Le ragioni dell'incertezza e, più in generale, della complessità del diritto tributario sono state individuate dalla dottrina nell'eccessivo numero di leggi, circolari e tributi, nel generoso ricorso alla decretazione d'urgenza e alla legislazione delegata, nonché nella mancanza di coordinamento tra i vari provvedimenti legislativi e nel loro frenetico susseguirsi¹¹.

È stato, in particolare, sostenuto che la particolare incertezza che connota la materia fiscale è riconducibile sostanzialmente alla scelta, sempre più frequente, per una legislazione tributaria di tipo casistico¹², che determina uno scadimento della qualità della legislazione stessa e una maggiore complessità dell'assetto normativo, il quale si sviluppa in una pluralità di casi e sottocasi, di definizioni, di rinvii a catena, tale da rendere l'individuazione della norma applicabile alla fattispecie concreta impresa intricata e ardua¹³.

D'altra parte, anche a livello comunitario, il principio della certezza del diritto è stato invocato dalla Corte di giustizia per affermare la regola generale in base alla quale le norme europee devono presentare i caratteri della chiarezza e della

¹¹ Per un approfondimento sul punto e, in particolare, sulle ragioni che determinano un cronico stato di incertezza dell'ordinamento tributario si veda V. UCKMAR, *L'incertezza nel diritto tributario*, in AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Milano, 1993, p. 49 ss.; E. DE MITA, *La legalità tributaria*, Milano, 1993; G. MARONGIU, *Lo statuto del contribuente*, ne *La Costituzione fiscale*, allegato a *Il fisco*, 1994, p. 6437 ss.; N. FORTE, *L'erosione del canone costituzionale del dominio delle regole nella politica tributaria italiana. Riflessioni per una revisione dei principi della costituzione fiscale*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, I, p. 499 ss.

¹² La tesi è di E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 17. Secondo l'autore la fretta nel legiferare, indotta dall'esigenza di intervenire rapidamente sul sistema economico, si ripercuote sulla formulazione delle disposizioni che diviene sempre più generica e vaga; di qui l'aggravarsi anche dell'incertezza ermeneutica, evidentemente condizionata dal livello della tecnica legislativa. L'autore individua, altresì, un discreto contributo destabilizzante nel progressivo incremento della produzione normativa comunitaria, che ha determinato una crescita dell'ordinamento giuridico in generale e di quello tributario in particolare.

¹³ In tal senso, G. ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 185. Per ritrovare certezza e coerenza sistematica in questo settore dell'ordinamento, parte della dottrina suggerisce di tornare a una legislazione tributaria generale e astratta se non a anche a una vera e propria codificazione che racchiuda in una parte generale poche e chiare disposizioni di principio comuni. In tal senso, G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, p. 610. Ed è in effetti difficile negare che la codificazione contribuisca a una migliore conoscibilità del diritto, non fosse altro perché agevola la reperibilità delle norme.

prevedibilità per gli amministrati. Il giudice europeo ha, infatti, precisato che «il principio della certezza del diritto esige che una disciplina che impone oneri al contribuente sia chiara e precisa affinché esso possa conoscere senza ambiguità i suoi diritti e i suoi obblighi e possa agire in modo adeguato»¹⁴.

Proprio in considerazione della particolare incertezza e complessità che connotano l'ordinamento tributario, in esso, più che altrove, si è reso necessario tutelare l'affidamento e la buona fede dei consociati nella certezza del diritto.

Le espressioni buona fede e affidamento vengono di frequente utilizzate per riferirsi a regole e principi di correttezza che impongono al legislatore, all'amministrazione finanziaria e al contribuente di comportarsi con lealtà nei loro rapporti.

In particolare, esse si utilizzano spesso o per individuare dei limiti alla retroattività normativa sfavorevole o per affermare l'esistenza di una regola dell'azione amministrativa che impone di non tradire le legittime aspettative dei contribuenti ingenerate dal comportamento dell'amministrazione.

I due concetti non vanno, tuttavia, confusi.

L'espressione buona fede può essere riferita a una regola di comportamento ispirata alla correttezza che impone, tra l'altro, la tutela dell'altrui legittimo affidamento – e in tale accezione si parla di buona fede oggettiva¹⁵ – ovvero a uno stato della coscienza, caratterizzato dalla convinzione di agire in conformità al diritto, convinzione derivante da una erronea rappresentazione della realtà – in tale ipotesi si parla di buona fede soggettiva¹⁶.

¹⁴ In tali termini, Corte di giustizia, sentenza 9 luglio 1981, causa 169/1980, *Amministrazione delle dogane c. Société Anonyme Gondrand*, in www.curia.ue.it.

¹⁵ Nella sua accezione oggettiva, la buona fede è un principio generale e immanente dell'ordinamento giuridico che impone alle parti un dovere di correttezza reciproca. Sul punto la giurisprudenza ha espressamente riconosciuto che il principio di buona fede vada annoverato «tra quelli immanenti nel diritto e nell'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente», così Cass. civ., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576, in www.dejure.it e Cass. civ., sentenza 7 novembre 2005, n. 21513, in www.dejure.it.

¹⁶ La buona fede, principio di derivazione romanistica, ha risentito, in ambito amministrativo (e quindi tributario), della diffidenza della dottrina in ordine alla sua applicazione a materie che non prevedevano nei loro rapporti tipici, una parità tra le parti, portatrici di interessi contrapposti. Precedentemente all'avvento dello stato pluriclasse, infatti, si sosteneva la contrapposizione tra gli interessi dei privati, retti dal principio dell'autonomia privata e l'interesse pubblico, ossia l'interesse generale collettivo, che prevaleva sui primi. A fronte, però, della nuova veste assunta dalla pubblica

A dire il vero il tema della buona fede in diritto tributario non è mai stato indagato a fondo dalla dottrina di settore.

La scarsa attenzione mostrata sul punto deriva, probabilmente, dal fatto che nel diritto amministrativo, dove il diritto tributario affonda le sue radici, il principio di buona fede ha avuto maggiori difficoltà ad affermarsi.

Difatti, la formulazione dell'assioma in parola (di derivazione romanistica) ha tradizionalmente trovato la sua sistemazione nell'ambito del diritto civile¹⁷, ove costituisce da sempre una clausola generale disciplinante i rapporti tra privati¹⁸.

Per lungo tempo si è sostenuto che il diritto amministrativo non conoscesse l'incontro di volontà proprio del diritto civile e che, pertanto, non trovasse applicazione la clausola generale di buona fede.

Sulla base di un'idea di legalità strettamente formalistica, la dottrina ha per lungo tempo negato che di fronte alla funzione primaria dello Stato, il cittadino potesse invocare la lesione di regole di buona fede al fine di ottenere la permanenza di un atto legittimo¹⁹.

Anche la giurisprudenza, per anni, non ha preso espressa posizione sulla questione, salvo che in talune pronunce del Consiglio di Stato in cui si è dato risalto alla buona fede del cittadino di fronte all'attività amministrativa.

amministrazione, soprattutto a seguito delle modifiche introdotte alla disciplina del procedimento amministrativo, lo scenario si è evoluto e la prevalente dottrina si è mostrata concorde nell'affermare come la buona fede sia suddivisibile in due componenti, una soggettiva ed una oggettiva, portatrici entrambe della convinzione della bontà del proprio comportamento. Per un'interessante analisi dell'argomento si rimanda a G.M. UDA, *L'oggettività della buona fede nella esecuzione del contratto*, in www.dirittoestoria.it.

¹⁷ Siffatto principio è rinvenibile, in particolare, negli artt. 1175 e 1375 del codice civile.

¹⁸ Il codice civile del 1942 ha spostato l'accento dalla volontà e dalla libertà negoziale, tipiche di una economia liberale, all'imposizione di forme e di clausole generali, come la buona fede, la correttezza, la diligenza del buon padre di famiglia, il buon costume e l'abuso del diritto. In tale quadro, gli articoli 1175 e 1176 prescrivono al creditore e al debitore di comportarsi secondo correttezza e diligenza; gli articoli 1337 e 1366 impongono la buona fede nell'interpretazione del contratto e nelle trattative che lo precedono, l'articolo 1371 pone la regola dell'equo contemperamento degli interessi delle parti e l'articolo 1375 impone di eseguire il contratto secondo buona fede. Viene invece, generalmente, disconosciuto valore di principio generale ad altre clausole specifiche come il *favor debitoris*, il ricorso all'equità e la tutela dell'apparenza.

¹⁹ Su tutti, M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, p. 607.

Solo di recente, grazie a delle aperture della dottrina²⁰ - che si è accostata all'argomento del rilievo del comportamento dell'amministrazione e della posizione del cittadino - e, soprattutto, con la nuova disciplina del procedimento amministrativo - che ha visto un graduale passaggio da una amministrazione di tipo autoritativo a una essenzialmente partecipata nonché a un'accentuazione del carattere solidaristico della funzione amministrativa²¹ - si è registrato un diffuso consenso in ordine all'ammissibilità del concetto di buona fede anche nell'ambito del diritto amministrativo e, di conseguenza, stante lo stretto rapporto, nel diritto tributario.

È stato, poi, lo Statuto dei diritti del contribuente (e, successivamente, la Carta europea dei diritti fondamentali, entrata in vigore con il trattato di Lisbona del 2009) a dare finalmente pieno e formale riconoscimento in ambito tributario all'elemento in questione nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente²².

Il legislatore fiscale ha, infatti, introdotto nel sistema il principio di collaborazione e buona fede (art. 10, comma 1, dello Statuto), quale regola di condotta generale che vincola tutte le parti del rapporto tributario²³.

²⁰ Tra i diversi contributi: F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1952, p. 121 ss.; M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966; G. BERTI, *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova 1968; F. MODUGNO, *Funzione*, voce dell'*Enc. dir.*, XVIII, Milano 1969, p. 134 ss. Per un profilo storico della trasformazione della struttura amministrativa nell'Italia repubblicana, G. MELIS, *Storia dell'Amministrazione italiana*, Bologna 1996, p. 83 ss.

²¹ In tale contesto, l'amministrazione non persegue più soltanto un interesse pubblico cristallizzato nella norma di legge e che si identifica con l'interesse soggettivo dell'ente pubblico. L'interesse pubblico concreto emerge dal raffronto di tutti gli interessi coinvolti dall'azione amministrativa. È stato, in particolare, osservato che «se non vi è più un solo interesse pubblico predefinito, se i rapporti tra l'amministrazione e il cittadino devono ispirarsi al dovere di collaborazione, la buona fede, allora, non è un duplicato dell'interesse perseguito dall'Amministrazione ma un principio generale che deve ispirare ogni attività, sia che si svolga nelle forme del diritto pubblico o di quelle del diritto privato». Così G. GRASSO, *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, reperibile in www.sspa.it. Per un approfondimento sul tema si veda, altresì, M. MARIANI, *Procedimento amministrativo e accesso ai documenti*, Macerata, 2014; M. CORRADINO, *Il procedimento amministrativo*, Torino, 2010; G. CLEMENTE DI SAN LUCA, *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2006.

²² Anche la giurisprudenza ha riconosciuto come le norme introdotte dallo Statuto abbiano determinato «un nuovo assetto dei rapporti tra amministrazione e contribuente, ispirato essenzialmente a principi di collaborazione, di cooperazione e di buona fede, che permeano tutto il tessuto normativo dello Statuto e che, seppur non sono in grado, in linea di principio di produrre veri e propri obblighi a carico dell'amministrazione anteriormente all'entrata in vigore della legge, costituiscono, tuttavia, criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme tributarie, anche anteriormente vigenti» cfr. Cass. civ., sentenza 2 maggio 2005, n. 9407, in www.dejure.it.

²³ Parte della dottrina, tuttavia, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, qualificava il principio di buona fede e correttezza quale principio generale

Sul punto, lo Statuto, oltre a recuperare un assioma non scritto dell'ordinamento giuridico, ha allineato il sistema tributario alle linee evolutive della giurisprudenza costituzionale da cui emerge l'affermazione di un valore primario, quello della sicurezza del cittadino nella certezza giuridica, che costituisce un elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto²⁴.

Le considerazioni formulate dalla Corte costituzionale non sono isolate: difatti secondo la giurisprudenza di legittimità nazionale e la Corte di giustizia dal principio della certezza dell'ordinamento giuridico discenderebbero i quelli della tutela della ragionevolezza e dell'affidamento²⁵.

Le regole di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione pubblica e cittadino trovano esplicazione non solo nell'ambito dell'art. 10 dello Statuto, ma anche in una serie altre disposizioni del testo, quali l'art. 2, sulla chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie, l'art. 6 sulla conoscenza e semplificazione degli atti, l'art. 5 sulle informazioni da dare al contribuente²⁶.

Secondo un orientamento consolidato della Cassazione, l'esame complessivo delle citate disposizioni chiarisce che la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente devono essere osservate non solo nell'ambito dell'azione amministrativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto dell'esercizio della funzione legislativa²⁷.

dell'ordinamento applicabile anche ai rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente. In tal senso, C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 232; G. MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, p. 584 ss.

²⁴ In questi termini Corte costituzionale, sentenze 22 novembre 1985, n. 1349 e 14 luglio 1988, n. 822, in www.giurcost.it

²⁵ Cass. civ., sentenza 23 maggio 2003, n. 8146; Corte di giustizia, sentenza 24 settembre 2002, c-255/2000, *G.I. s.p.a. c/ Ministero delle Finanze*, in www.curiaeu.it.

²⁶ È diffusa in dottrina l'opinione secondo cui l'adozione dello Statuto ha costituito la base per uno sviluppo del diritto tributario attorno a principi generali. Sul ruolo fondamentale dei principi per arginare la «crisi della legge», particolarmente evidente nel settore tributario, si veda R. PERRONE CAPANO, *Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa, declino del diritto tributario e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'Ire/Irpef*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1469 ss.

²⁷ A tal proposito si richiamano le sentenze della Cassazione 10 dicembre 2002 n. 17576 e 14 aprile 2004 n. 7080, con riferimento alla dimensione applicativa della buona fede in campo tributario quale regola d'ispirazione non solo della condotta amministrativa, ma anche dell'attività legislativa.

È stato sostenuto che la formale introduzione del principio di buona fede nell'ordinamento tributario ha contribuito senza dubbio all'emersione di un nuovo quadro dei rapporti tributari²⁸.

E ciò pare, d'altra parte, trovare conferma dalla introduzione di specifici istituti in cui è prevista una forte interrelazione tra contribuente e amministrazione finanziaria. Basti pensare al modello dell'accertamento con adesione e al modo in cui esso ha inciso sull'articolazione classica della procedura accertativa, affiancando all'applicazione della legge impositiva secondo schemi di contrapposizione tra contribuente e amministrazione, il valore del confronto e del dialogo tra parte pubblica e privata per la soluzione delle dispute²⁹.

Altra traccia di tale evoluzione è rinvenibile nell'istituto dell'autotutela³⁰, che pure sembra ricollegabile a un dovere dell'amministrazione di riconoscere l'erroneità dei propri atti a prescindere dall'esperimento di rimedi giurisdizionali da parte del contribuente e manifesta un'attenuazione del ruolo del provvedimento autoritativo come strumento di definizione dei rapporti tra amministrazione e privato, rispetto alla rilevanza da riconoscere alla fattispecie realmente verificatasi e ai suoi effetti³¹.

Difatti, l'autotutela dell'amministrazione finanziaria e degli altri soggetti attivi dell'obbligazione tributaria può dare luogo all'annullamento dell'atto impositivo (cd.

²⁸ La tesi è di M. TRIVELLIN, *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2013, p. 7.

²⁹ Per un approfondimento sull'istituto in questione si rimanda a R. LUNELLI – F. RAVASIO – A. MISSONI – L. LUNELLI, *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Milano, 2014; S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013; M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011; G. MAUGERI, *Controlli e accertamenti tributari e finanziari. Dalla verifica fiscale al contenzioso tributario*, Milano, 2010; G. ANTICO – M. CONIGLIARO – V. FUSCONI, *L'accertamento con adesione*, Milano, 2009.

³⁰ Sul tema dell'autotutela si veda A. BUSCEMA, *L'autotutela tributaria*, Padova, 2009; V. FICARI, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti itinerari della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1715; L. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 77.

³¹ In tal senso, M. TRIVELLIN, *op. cit.*, p. 10. L'autore, tuttavia, osserva come accanto a tale rafforzamento del ruolo del contribuente, si assiste a un affievolimento della salvaguardia offerta ai soggetti passivi dal principio di legalità, nel senso che l'inosservanza delle disposizioni normative specificamente fissate per l'azione amministrativa non sembrerebbe più necessariamente sanzionata con l'invalidità degli atti conseguenti. Sotto tale aspetto, dunque, il diritto tributario sembrerebbe andare nella stessa direzione del diritto amministrativo, ordinamento in cui si assiste, ad avviso dell'autore, a un ripensamento della teoria dei vizi dell'atto. L'esempio riportato è quello dell'art. 21-octies della legge 241/1990 (introdotto dall'art. 14 della legge 15/2005), a mente del quale «Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

autotutela caducante) ovvero alla sua sostituzione con un atto privo del vizio o caratterizzato (cd. accertamento integrativo e/o modificativo).

In giurisprudenza è ancora irrisolto il punto se l'annullamento sia l'esito di una valutazione discrezionale dell'ufficio³², insindacabile nel merito della sua mancanza dal giudice o, invece, una conseguenza doverosa in ragione di un particolare presupposto sostanziale.

A fronte di orientamenti della giurisprudenza di legittimità prevalentemente indirizzati ad affermare la pura discrezionalità dell'annullamento dell'atto impositivo, anche in ragione della natura perentoria e non ordinatoria dei termini di impugnazione dell'atto di cui si sia chiesto l'annullamento, ove diventato definitivo³³, la stessa giurisprudenza segnala l'eventualità che l'intervento sia eccezionalmente doveroso ed affatto elusivo della perentorietà dei termini di impugnazione, qualora nell'istanza di annullamento il contribuente abbia evidenziato vizi dell'atto non dedotti nel giudizio concluso con un giudicato, in coerenza con il disposto dell'art. 2 del d.m. n. 37/1997 che esclude l'annullabilità dell'atto per i soli motivi sui quali sia intervenuta una sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria³⁴. Un'espressione minore e, forse, impropria di autotutela è la sospensione *ex art. 2 quater* del d.l. n. 564/1994 dell'efficacia esecutiva dell'atto che appaia illegittimo o infondato, dal momento che l'intervento dell'ufficio, in questo caso, incide solo provvisoriamente sugli effetti dell'atto impositivo e avrebbe solo natura strumentale al provvedimento di vera e propria autotutela; a quest'ultimo fenomeno si potrebbero affiancare i casi in cui l'amministrazione finanziaria rinunci ancor prima dell'atto a una parte della pretesa che potrebbe avanzare o che abbia già avanzato, ma non ancora azionato ricorrendo a strumenti a vario titolo «transattivi», quali l'accertamento con adesione e la transazione fiscale.

Sotto altro ma connesso profilo, il principio di buona fede, assieme a quello di collaborazione, è stato considerato quale canone di condotta che impone alle parti del

³² Come sostiene Cass., sentenza 26 gennaio 2007, n. 1710.

³³ In tal senso Cass., sentenza 4 febbraio 2005, n. 2305.

³⁴ Così, Cass., sez. un., sentenza 27 marzo 2007, n. 7388.

rapporto impositivo doveri reciproci di correttezza, lealtà, trasparenza, imparzialità, collaborazione e cooperazione³⁵. Questi trovano espressione in obblighi e doveri che entrambe le parti devono rispettare.

Il contribuente, da un lato, deve osservare tutti gli adempimenti imposti dalla normativa per garantire l'esatta attuazione dell'obbligazione tributaria. L'amministrazione finanziaria, dall'altro, deve porre in essere tutte le attività necessarie sia ad assicurare una corretta e imparziale applicazione della legge, sia a indirizzare il soggetto passivo alla esatta, puntuale e agevole esecuzione degli adempimenti tributari³⁶.

Gli studiosi che hanno indagato questo profilo hanno qualificato la buona fede come una norma di integrazione di ogni ordine di produzione codificata del diritto, costituzionale, legislativa, regolamentare e ora anche comunitaria, dal carattere universale e di importanza fondamentale³⁷.

In particolare, è stata attribuita alla buona fede oggettiva una portata ermeneutica generale, con attitudine integrativa³⁸ e ricostruttiva applicabile a tutte le situazioni che presentano ambiguità e, segnatamente, a quelle non espressamente

³⁵ Cfr. Cass., sentenza 2 maggio 2005, n. 9407.

³⁶ Nel delineare i contenuti dei principi di collaborazione e di buona fede, la giurisprudenza ha evidenziato che «l'Amministrazione finanziaria ha il dovere di esercitare la propria attività e di adottare le proprie decisioni, oltretutto in modo legittimo (in base al generale principio di legalità dell'azione amministrativa), anche in maniera coerente [...] pertanto qualsiasi comportamento dell'Amministrazione stessa non conforme a tali canoni può essere idoneo a costituire, secondo le circostanze del caso concreto, in capo al contribuente in buona fede (in senso oggettivo), cui non sia addebitabile alcun comportamento "scorretto" nel senso dianzi precisato, una situazione giuridica soggettiva di vantaggio, fondata proprio sul convincimento (buona fede in senso soggettivo) delle apparenti legittimità e coerenza dell'attività amministrativa tributaria: situazione, che, secondo le circostanze del caso concreto appunto, in forza del principio dell'affidamento, è considerata dal legislatore dello Statuto meritevole di tutela», in tali termini, Cass. civ., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576.

³⁷ In tal senso F. MERUSI, *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico, Dagli anni trenta all'alternanza*, Milano, 2001, p. 7.

³⁸ Sulla funzione integrativa della buona fede in ambito fiscale si veda M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, laddove il dovere di buona fede oggettiva viene qualificato come criterio interpretativo con funzione integrativa e supplente rispetto alle lacune della normativa tributaria. Sulla funzione integrativa della buona fede in ambito civilistico si veda, invece, S. RODOTÀ, *Le fonti di integrazione del contratto*, Torino, 2004. In giurisprudenza è stata riconosciuta all'art. 10, comma 1, della legge 241/1990 funzione di «integrazione della disciplina legislativa – relativamente a diritti e obblighi reciproci (delle parti) da questa non espressamente considerati e fondati proprio sull'osservanza o sulla violazione dei canoni di comportamento» in tali termini, Cass. civ., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576, in www.dejure.it.

disciplinate normativamente³⁹. Di modo che l'interprete e l'operatore, in applicazione dell'art. 10, comma 1, dello Statuto, devono, nei casi non regolamentati, individuare comportamenti conformi a correttezza, atti a garantire «la ricostruzione di una disciplina orientata all'attuazione dei valori di cui essa è portatrice»⁴⁰.

La buona fede, infatti, impone obblighi di condotta che vincolano entrambe le parti del rapporto tributario e, in particolare, l'amministrazione finanziaria, la cui attività deve essere espletata in modo da non arrecare danni al contribuente e allo Stato.

Lo Statuto, infatti, ha previsto nuovi diritti per il contribuente cui corrispondono precisi doveri dell'amministrazione «che la giurisprudenza tende, correttamente, a di là di quello che la lettera della legge sancisce»⁴¹.

In un simile contesto, la Cassazione ha precisato che le parti sono tenute a osservare un generale dovere di correttezza diretto, ad esempio, a evitare comportamenti del contribuente ostruzionistici e capziosi e/o tesi a eludere la pretesa tributaria; sia a impedire all'amministrazione di assumere condotte tali da impedire la corretta attuazione del tributo⁴².

Anche sul versante comunitario la buona fede, nella sua accezione procedimentale, ha trovato legittimazione. E precisamente nel *diritto ad una buona amministrazione*, codificato all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, espressione del più generale principio di buona amministrazione, elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Il diritto a una buona amministrazione è stato, difatti, posto dall'ordinamento comunitario a tutela dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato; ma anche e soprattutto a garanzia di ogni individuo che, nelle relazioni con le

³⁹ Sul punto, la giurisprudenza ha riconosciuto un carattere immanente del principio in argomento in tutti i rapporti di diritto pubblico – e, quindi, anche in quelli tributari – costituendo un preciso limite «all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare», *nonché* «un altrettanto preciso vincolo ermeneutico per l'interprete delle disposizioni tributarie in forza di quanto stabilito dall'art. 10, comma 1, dello Statuto». Cfr. Cass. civ., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576.

⁴⁰ Così M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 27.

⁴¹ In tali termini G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 2613.

⁴² Significativa, sul punto, è Cass., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576.

istituzioni e gli organismi amministrativi dell'Unione e degli Stati membri, «ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole».

Segue: rilevanza costituzionale e funzione interpretativa della buona fede.

La positivizzazione del principio di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria a opera dell'art. 10, comma 1, dello Statuto ha asseverato lo specifico fondamento costituzionale dei principi stessi, atteso che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario».

Le norme costituzionali richiamate esprimono le fondamentali garanzie del cittadino nel procedimento di attuazione del tributo, garanzie che passano non solo attraverso un prelievo che, nel suo ammontare, sia rispettoso della capacità contributiva del contribuente in base ai criteri indicati dalla legge (artt. 23 e 53 Cost.), ma anche attraverso un'attività di accertamento dell'amministrazione che, oltre a non essere arbitraria e fonte di disparità tra cittadini, sia anche rispettosa di tutti i diritti (anche diversi dal diritto alla giusta imposizione) del contribuente che possono essere incisi dai pubblici poteri nel procedimento di attuazione del tributo (artt. 3 e 97 Cost.)⁴³.

Una lettura coordinata delle norme statutarie e di quelle costituzionali porta a ritenere che la buona fede abbia acquisito, nell'ambito del diritto tributario, carattere

⁴³ All'enunciazione di principio contenuta nell'art. 1, comma 1, dello Statuto, seguono poi una serie di concrete previsioni normative che impongono precisi obblighi di protezione del contribuente a carico dell'amministrazione finanziaria.

Alcuni di questi sono riconducibili alla categoria degli *obblighi di informazione*: così per quanto riguarda gli obblighi aventi ad oggetto la conoscibilità degli atti normativi ed amministrativi che disciplinano l'obbligo tributario (art. 5); la conoscenza degli atti destinati al contribuente (art. 6); la conoscenza delle motivazioni degli atti impositivi (art. 7) ovvero delle ragioni che hanno giustificato una verifica nel caso di accessi. Altri sono riconducibili alla categoria degli obblighi di «conservazione» o «salvaguardia» della sfera giuridica del contribuente: così è, ad esempio, per l'obbligo dell'amministrazione di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione (art. 6, comma 2); ovvero, ancora, l'obbligo per l'amministrazione di chiedere chiarimenti al contribuente in sede di controllo formale (art. 6, comma 5) prima di procedere all'iscrizione a ruolo; l'obbligo, per i verificanti, di svolgere gli accessi secondo modalità tali da creare il minimo turbamento all'attività del contribuente (art. 12, commi 1, 3, 5).

di principio generale, in attuazione delle disposizioni costituzionali riguardanti l'attività finanziaria⁴⁴.

Occorre, dunque, individuare di quale precetto costituzionale il principio in esame sia attuazione.

Al riguardo, è necessario riferire di due opinioni dottrinarie che hanno ipotizzato la sistemazione della buona fede nell'ambito del diritto amministrativo con riferimento a due diverse norme della Carta costituzionale, l'art. 97 e l'art. 2.

La prima teoria fa derivare la buona fede dall'art. 97 Cost. e dal principio di imparzialità⁴⁵, i quali costituirebbero riferimento della maggior parte delle regole dedicate alla disciplina dei diritti e delle garanzie nella fase di controllo e di accertamento⁴⁶

Presupposto del costrutto è che l'amministrazione ricopre il ruolo di parte imparziale che deve necessariamente tener conto delle posizioni soggettive di coloro che sono interessati all'esercizio di una determinata funzione di cui è titolare l'autorità pubblica.

Ne consegue che la funzione amministrativa deve essere ispirata a un rapporto di collaborazione tra amministrazione e cittadini che si esplicita nella necessità di osservare reciprocamente una condotta leale, ovverosia di rispettare le regole di buona fede.

In tal modo, la rilevanza delle norme tributarie si colloca sul piano ermeneutico e risulta ribadita la funzione essenzialmente interpretativa dei principi generali⁴⁷. Nell'ambito di tale funzione l'impiego tipico dei principi si caratterizza per l'attitudine «integrativa» dei medesimi, intendendo come tale l'idoneità a fondare la regola applicabile alla fattispecie in casi di ambiguità o lacunosità del testo normativo.

⁴⁴ È stato in dottrina osservato che la relazione tra norme di principio e norme derivate può manifestarsi come rapporto di attuazione allorché il precetto attuato è norma teleologica, ossia norma che prescrive un fine, e la disposizione attuatrice è un mezzo per il conseguimento di quel fine. Così R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano, 1993, p. 449.

⁴⁵ U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, p. 274 ss. Alla questione fa cenno anche F. BENVENUTI, *L'ordinamento repubblicano*, Padova, 1996, p. 248.

⁴⁶ Così M. TRIVELLIN, *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2009, p. 20.

⁴⁷ In tal senso R. GUASTINI, *op. cit.*, p. 449.

In linea di massima può, dunque, dirsi che i principi esplicano la loro funzione nella ricostruzione, in base ai dati normativi, di una disciplina protesa all'attuazione dei valori in essi compresi.

Problema di non facile soluzione è, dunque, quello di comprendere il significato della proclamazione del citato articolo 1 della legge 212/2000.

È stato osservato in dottrina⁴⁸ come se è vero che le disposizioni statutarie - lungi dall'essere formulate come l'enunciazione di un principio - contengono in buona parte regole analitiche, queste in molti casi sembrano costituire una specifica attuazione della portata precettiva dell'art. 97 della Costituzione⁴⁹ (si pensi ai doveri di informazione, di trasparenza e chiarezza, di contraddittorio, di proporzionalità).

La relazione di attuazione implica che nel precetto da attuare sia già implicita la regola che, attraverso la previsione attuativa, si intende esplicitare e puntualizzare, regola che costituisce espressione della *ratio* della disposizione attuata⁵⁰.

Seguendo tale impostazione si è giunti a ritenere che le disposizioni statutarie, proprio in quanto attuative dell'art. 97 della Costituzione e qualificate come principi generali, siano idonee a fornire criteri interpretativi anche in ambiti differenti rispetto a quelli di specifica pertinenza, laddove la disciplina positiva si riveli mancante o lacunosa.

Il presupposto di tale assunto è che, dunque, lo Statuto non abbia inteso porre una disciplina esaustiva delle garanzie del contribuente, volendo piuttosto dettare un

⁴⁸ Cfr. M. TRIVELLIN, *op. cit.* p. 38

⁴⁹ In dottrina alcuni ritengono che l'art. 97 abbia un'immediata valenza precettiva, tra questi: E. CHELI, *Ruolo dell'esecutivo e sviluppi del potere regolamentare*, in *Quad. cost.*, 1990, pp. 65 – 66; G. ZAGREBELSKY, *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1977, p. 62 ss.; in giurisprudenza si veda Consiglio di Stato, sez. V, 1° aprile 2009, n. 2070 secondo cui «l'imparzialità dell'azione amministrativa è notoriamente uno dei tre fondamentali pilastri (insieme alla legalità e il buon andamento) sui quali poggia l'intero statuto costituzionale dell'amministrazione italiana. Icasticamente può quindi affermarsi che l'amministrazione o è imparziale o non è. Discende dalle premesse l'immediata precettività dell'art. 97 Cost. quale idoneo parametro normativo di valutazione della legittimità dell'attività amministrativa, trattandosi di una declinazione, sul versante ordinamentale, del principio di uguaglianza, scolpito dall'art. 3 della Carta Fondamentale. Occorre precisare che l'art. 97 Cost. governa e regola “tutta l'attività amministrativa”, ossia di quella gestoria, anche non autoritativa, e pure di quella organizzativa (esplicitamente menzionata nel primo comma dell'art. 97 Cost.) perché due sono le dimensioni del principio di imparzialità: imparzialità dell'organizzazione e imparzialità dell'azione. Del principio di imparzialità sono dunque predicabili l'immanenza e la pervasività, di guisa che la violazione del canone costituzionale può venire in rilievo anche in fattispecie sprovviste di tipizzazione normativa».

⁵⁰ V. MASTROIACOVO, *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente*, in A. Fantozzi – A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 10.

insieme di regole operanti in ambiti particolarmente complessi e delicati dell'attuazione dell'obbligazione tributaria.

È ciò appare tanto più vero se si pensa, ad esempio, all'art. 12, commi 1 e 5, dello Statuto, secondo cui accessi, ispezioni e verifiche nei luoghi adibiti all'esercizio di attività devono essere effettuati in presenza di effettive esigenze di indagine e di controllo sul luogo stesso e, in ogni caso, non devono superare i trenta giorni⁵¹.

Ad analoghe conclusioni potrebbe giungersi prendendo a riferimento l'art. 6, comma 2, dello Statuto che impone all'amministrazione di informare il contribuente in ordine ai fatti a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito, ovvero l'irrogazione di una sanzione. L'amministrazione finanziaria, ben vero, potrebbe essere a conoscenza di fatti e circostanze che, benché non rientranti nel novero di quelli espressamente previsti dal richiamato art. 6, in quanto non riguardando crediti o l'irrogazione di sanzioni, possono comunque arrecare un pregiudizio al contribuente.

È stato, in proposito, osservato che in simili ipotesi, pur in assenza di una specifica norma, l'amministrazione dovrebbe ricavare dalla lettura coordinata dell'art. 97 della Costituzione e dell'art. 6 dello Statuto, una regola di comportamento che le impone l'informazione⁵².

Tale prospettiva sembra seguita anche dalla giurisprudenza, laddove l'art. 12 dello Statuto è stato considerato espressione di un principio di cooperazione dotato di

⁵¹ Con riferimento alla citata norma dello Statuto, preme rilevare che la giurisprudenza di legittimità ha recentemente «disconosciuto» la sanzione della nullità con riferimento all'avviso di accertamento emanato sulla base di prove, fondanti l'avviso stesso, raccolte oltre il termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente. E ciò perché: a) in tema di verifiche tributarie, «il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso»; b) «i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori»; c) «la nullità di tali atti» non «può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione» così Cass., sentenza 29 novembre 2013, n. 26732.

⁵² In tal senso M. MAGRI, *La legalità costituzionale dell'amministrazione, ipotesi dottrinali e casistica giurisprudenziale*, Milano, 2002, p. 198.

portata generale e, come tale, idoneo a prestarsi alla risoluzione di casi anche non espressamente previsti⁵³.

Un secondo filone di pensiero, invece, riconduce il principio di buona fede nell'ambito del dovere generale di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione⁵⁴.

Così declinato, il principio esprimerebbe il dovere di esercitare i diritti con modalità tali da non comportare un sacrificio eccessivo dell'altrui sfera giuridica (*neminem laedere*). Come qualunque soggetto dell'ordinamento, né il legislatore né l'amministrazione potrebbero sottrarsi alla sua osservanza.

L'individuazione della copertura costituzionale del principio di buona fede nell'art. 2 della Carta fondamentale la si deve essenzialmente alla giurisprudenza civile, che ha inteso le regole di correttezza e buona fede come una specificazione degli inderogabili doveri di solidarietà sociale previsti dall'art. 2 della Costituzione⁵⁵, cosicché la loro rilevanza si esplicherebbe nell'imporre a ciascuna delle parti del rapporto obbligatorio il dovere di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra, ed in questo senso «la clausola generale di buona fede e correttezza, concretizzandosi nel dovere di ciascun contraente di cooperare alla realizzazione dell'interesse della controparte e ponendosi come limite di ogni situazione, attiva o passiva, negozialmente attribuita, svolge una funzione integrativa del contenuto e degli effetti del contratto»⁵⁶.

È stato, in particolare, osservato che «la buona fede nella esecuzione del contratto, quindi, si atteggia come impegno od obbligo di solidarietà, che impone a ciascuna delle parti di agire in modo da preservare gli interessi dell'altra a prescindere da specifici obblighi contrattuali e dal dovere extracontrattuale e generale del *neminem laedere*»⁵⁷.

La solidarietà sociale sarebbe, dunque, da intendere quale valore idoneo a garantire l'adempimento delle attività alle quali concorrono le parti – amministrazione finanziaria e contribuente – con comportamenti collaborativi e

⁵³ Cfr. Cass. civ., sentenza 2 maggio 2005, n. 9407.

⁵⁴ F. MANGANARO, *Il principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Milano, 1995, 114 ss. L'Autore riprende le tesi di S. RODOTÀ, *op. cit.*, p. 174.

⁵⁵ Cfr. Cass. civ., sentenze 4 marzo 2003, n. 3185 e 5 novembre 1999, n. 12310.

⁵⁶ Cass. civ., sentenza 8 febbraio 1999, n. 1078.

⁵⁷ Cass. civ., sentenza 9 marzo 1991, n. 2053.

solidaristici, nel rispetto delle finalità di ordine sociale perseguite dall'ordinamento, quali da un lato il rispetto della capacità contributiva del soggetto, e dall'altro dell'interesse fiscale dello Stato.

Come osservato dalla dottrina il dettato dell'art. 1, comma 1, dello Statuto implica la possibilità di attingere alle regole statutarie per l'interpretazione di norme criptiche o ambivalenti senza doversi confrontare con la complessità e frammentarietà del sistema nella sua interezza⁵⁸. In tal modo, la rilevanza delle norme statutarie è collocata sul piano ermeneutico e risulta ribadita la funzione essenzialmente interpretativa dei principi generali⁵⁹.

Nell'ambito di tale funzione l'impiego tipico dei principi si caratterizza per l'attitudine integrativa dei medesimi, intendendola quale idoneità a determinare la regola applicabile alla fattispecie in casi di ambiguità o lacunosità del testo normativo⁶⁰.

In questo quadro, il principio statuario di buona fede opera sul piano interpretativo per orientare l'azione amministrativa prima, e il giudice eventualmente poi, a individuare, tra le varie possibili alternative offerte dalla combinazione delle norme positive e dei principi, la regola di azione conforme ai valori fondanti del sistema costituzionale, con particolare riferimento a quelli relativi all'attività dei pubblici poteri.

In tale prospettiva il ruolo della buona fede oggettiva può cogliersi dalle considerazioni di quell'autorevole dottrina secondo cui l'assenza di specifiche disposizioni disciplinanti puntualmente l'attività amministrativa non è sufficiente né

⁵⁸ Così espressamente V. MASTROIACOVO, *op. cit.*, Milano, 2005, p. 9.

⁵⁹ Nello specifico, mediante l'impiego dei principi, l'interpretazione può qualificarsi come adeguatrice, in quanto adatta il significato della disposizione a quello del principio preventivamente identificato. In tal senso, R. GUASTINI, *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, in AV. VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da G. Iudica e P. Zatti, Milano, 1993, p. 449.

⁶⁰ In dottrina è stato, tuttavia, data rilevanza anche agli altri impieghi applicativi che possono essere riconosciuti ai principi. Alcuni autori, infatti, accanto alla funzione integrativa e interpretativa, hanno riconosciuto specifiche funzioni ai principi nei settori non codificati (ove opererebbero come quadro normativo), nel diritto vivente (ove a volte sarebbero impiegati come «schermi legittimanti» di soluzioni di diritto giurisprudenziale) nella dimensione della politica del diritto del legislatore e dell'interprete (in quanto ne realizzerebbero la «tavola dei valori» e attraverso il loro bilanciamento assolverebbero la funzione di «contemperare gli interessi in gioco». Così G. ALPA, *Come fare cose con i principi*, in AA. VV., *Casi scelti in tema di principi generali*, a cura di G. Alpa, M. De Acutis, V. Zeno Zencovich, Padova, 1993.

a giustificare il riconoscimento agli organi amministrativi di un potere illimitato e arbitrario, né a legittimare un'abdicazione rispetto alla funzione di controllo giudiziale, atteso che le norme di azione devono essere necessariamente ricercate mediante «quei principi di imparzialità, giustizia e correttezza che devono presiedere a tutta l'azione dello Stato e dei pubblici poteri».

Nel caso in cui, invece, la regola c'è, ma si presta a soluzioni che possano essere avvertite come ingiuste, è stato evidenziato che «la buona fede oggettiva può divenire lo strumento per orientare la soluzione del caso concreto verso quella, tra le alternative ermeneutiche, che appaia più appagante in prospettiva di giustizia sostanziale. Tuttavia, nella descritta prospettiva, la buona fede non sembra essere propriamente la fonte che regola una determinata ipotesi, ma pare configurarsi come la *causa efficiens* per giungere all'identificazione di principi generali non scritti integrativi della disciplina legislativa»⁶¹.

⁶¹ Così F. MERUSI, *Sull'equità della pubblica amministrazione e del giudice amministrativo*, relazione presentata al VII convegno di studio «Problemi attuali di diritto e procedura civile sull'equità», Lecce, 9 – 11 novembre, 1973, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, p. 359 ss.

CAPITOLO I
IL PRINCIPIO DELL’AFFIDAMENTO QUALE VINCOLO
ALLA RETROATTIVITÀ DELLE NORME TRIBUTARIE

SOMMARIO: 1. Il legittimo affidamento quale elemento essenziale della buona fede e del principio di certezza del diritto - 2. Il principio generale della irretroattività della legge tributaria - 3. La norma tributaria retroattiva: il problema della sua compatibilità con l’art. 53 della Costituzione - 4. Un fenomeno particolare di retroattività: le norme di interpretazione autentica - 5. L’art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013: un recente esempio di norma tributaria retroattiva - 6. L’art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente quale limite alla retroattività della legge tributaria.

1. Il legittimo affidamento quale elemento essenziale della buona fede e del principio di certezza del diritto.

Il principio dell’affidamento rappresenta una esplicazione di quello di buona fede. Infatti, pur sembrando un unico concetto autorevole, la dottrina sottolinea come «l’affidamento sia una situazione soggettiva preliminare e autonoma rispetto al principio di buona fede, la cui tutela è assicurata dall’esistenza di tale principio»⁶².

Esso trova il suo antecedente logico in una situazione di apparenza caratterizzata da elementi oggettivi (comportamenti precedenti della pubblica amministrazione, atti favorevoli al cittadino, ma anche inerzia) che creano nel consociato (al quale corrisponderà una diligenza più o meno elevata) delle aspettative: egli si attende che la situazione con cui ha a che fare sia reale,

⁶² In F. MERUSI, *Buona fede ed affidamento nel diritto pubblico. Dagli anni trenta all’alternanza*, 2001, p. 10 ss. Occorre riferire, tuttavia, di un orientamento minoritario che fa derivare il legittimo affidamento nei riguardi del soggetto pubblico dal principio di certezza del diritto proprio dello Stato moderno. Tale espressione starebbe a significare non tanto la prevedibilità legale ma la sicurezza delle situazioni giuridiche soggettive. L’esigenza di tutelare la sicurezza giuridica si tradurrebbe così per il cittadino in tutela dell’affidamento. Siffatta tutela, pertanto, non costituirebbe un principio diffuso e trasversale dell’ordinamento giuridico ma un valore interno allo Stato. Per la sua protezione è necessario un precedente comportamento della pubblica amministrazione o del legislatore. Alla giurisprudenza è riconosciuto il ruolo di individuazione dei casi di affidamento tutelabile del cittadino.

Dati i suoi assunti, tale concezione risulta quindi «restrittiva», in quanto legata al rispetto di determinati presupposti che spetta al giudice accertare. Elaborata dalla giurisprudenza tedesca, tale costruzione è stata in seguito recepita dagli orientamenti della Corte di giustizia. Così A. PIZZORUSSO, *Certezza del diritto. Profili applicativi*, voce dell’*Enc. giur.*, VI, Roma, 1988; M. CORSALE, *Certezza del diritto*, voce dell’*Enc. giur.*, VI, Roma, 1988; S. COTTA, *La certezza del diritto. Una questione da chiarire*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1993, 321 ss.

consolidata, in altre parole certa, e, quindi, non più unilateralmente mutabile dall'amministrazione stessa⁶³.

Tra le due accezioni vi è tuttavia un chiaro collegamento, laddove la regola di buona fede oggettiva si sostanzia anche nell'obbligo di rispettare l'affidamento altrui⁶⁴.

Con particolare riferimento al diritto civile si è detto, da alcuni, che l'affidamento è quella regola «secondo cui, rispettivamente, una certa situazione di fatto o di diritto è inoperante se non è nota a un determinato soggetto, o se è contrastata da un'apposita apparenza, o dalle risultanze degli indici di pubblicità; e reciprocamente, tutto procede come se la situazione di fatto o diritto fosse quella erroneamente ritenuta da un certo soggetto, o quella apparente, o quella risultante dall'indice di pubblicità»⁶⁵.

In relazione all'ordinamento pubblicistico si è, invece, affermato che l'affidamento costituisce una situazione soggettiva di fiducia avente a oggetto il contegno del legislatore e della pubblica amministrazione, contegno che dovrebbe essere improntato alla correttezza e dunque al rispetto del dovere di *non venire contra factum proprium*; secondo tale ricostruzione il consociato, da un lato, farebbe affidamento sul fatto che il legislatore e la pubblica amministrazione si comportino sempre correttamente e, dall'altro, che il loro atteggiamento sia coerente con le proprie precedenti determinazioni, in modo da non violare le sue legittime aspettative⁶⁶.

⁶³ In G. ZAGREBELSKY, *Manuale di Diritto costituzionale*, Torino, 1987, p. 91, viene chiarito che per principio dell'affidamento si intende che «il singolo deve poter conoscere lo stato del diritto in base al quale opera e tale stato del diritto non deve poi essere modificato retroattivamente».

⁶⁴ In tal senso E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 459 ss.

⁶⁵ Così R. SACCO, voce *Affidamento*, in *Enc. Dir.*, I, p. 661.

⁶⁶ È stato osservato che «l'affidamento che sta di fronte al principio di non contraddizione è una situazione giuridica soggettiva caratterizzata dall'altrui comportamento e tutelata dal principio di buona fede che, in questo caso, prescrive che il successivo comportamento dell'affidante sia coerente con quello che, in precedenza, ha generato l'altrui fiducia. All'opposto, di fronte all'obbligo di comportarsi secondo una correttezza non riferita ad un precedente comportamento c'è soltanto la generica aspettativa che la controparte si comporti *secundum jus*, anche se, nel caso, si tratta di un precetto non analitico e preciso, ma di una clausola generale che implica un procedimento di specificazione» Così F. MERUSI, *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970, p. 128 – 129. Il tema, con particolare riferimento alle conseguenze previste in caso di violazione del principio dell'affidamento, è diffusamente trattato anche da M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125; A. COLLI

Nell'ambito del diritto tributario, il principio in parola ha assunto solo in epoca relativamente recente una chiara e precisa formulazione, grazie all'art. 10 dello Statuto che ha positivizzato un nuovo assetto dei rapporti tra fisco e contribuente basato sulla riduzione della conflittualità, sulla trasparenza, sull'economicità dell'azione amministrativa, sulla partecipazione del contribuente⁶⁷.

È bene, tuttavia, chiarire che già prima dell'entrata in vigore dello Statuto l'applicabilità del principio dell'affidamento nel diritto tributario, quale esplicazione del principio di buona fede, poteva desumersi dalle conclusioni cui era giunta la dottrina in merito alla buona fede nel diritto amministrativo, nel senso che la clausola della buona fede fosse insita in qualunque tipologia di attività della pubblica amministrazione e ciò proprio in considerazione del fatto che la funzione originaria di detta clausola risiedeva nell'esigenza di regolare rapporti non paritari al fine di limitare possibili abusi da parte del soggetto in posizione dominante⁶⁸.

La tutela dell'affidamento svolge, dunque, anche in materia tributaria, l'importante funzione di limitare e arginare eventuali comportamenti arbitrari da parte del legislatore e dell'amministrazione finanziaria ed è, pertanto, volta ad assicurare coerenza e certezza del diritto in un sistema macchinoso e contorto, come quello fiscale.

Sulla scorta di tali premesse, secondo la giurisprudenza prevalente, i presupposti che integrano una situazione di legittimo affidamento del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria sono tre: *a)* un'attività di quest'ultima idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente; *b)* la conformazione in buona fede (in senso soggettivo), vale a dire l'affidamento, da parte del contribuente alla situazione

VIGNANELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669.

⁶⁷ È stato, in proposito, osservato come «i principi della tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuente sono sostanzialmente la condizione dell'esistenza di un dovere di lealtà, di correttezza, di coscienza e di collaborazione, senza determinazione di falsi affidamenti, ma soprattutto sono la condizione a che il sistema tributario persegua le finalità che la legge realmente intende conseguire nel rispetto delle garanzie fondamentali poste esplicitamente o implicitamente dall'ordinamento», così A. AMATUCCI, *I rapporti Fisco-contribuente*, in *Atti del Convegno La riforma della riforma: da Visco a Tremonti* (Allegato a *Il fisco*, 39/2002, p. 1456).

⁶⁸ Per un approfondimento sul punto, si rimanda a V. MANGANARO, *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995.

giuridica apparente, purché nel contesto di una condotta dello stesso connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza; c) l'eventuale presenza di circostanze specifiche del caso concreto, idonee a costituire altrettanti indici della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti⁶⁹.

Se il problema della tutela dell'affidamento, per la delicatezza che lo caratterizza, non è marginalizzabile al solo diritto tributario, di cui travalica i confini perché immanente ai rapporti tra pubblica amministrazione e privato, esso riveste, tuttavia, una particolare importanza in tale ramo del diritto per la nota endemica incertezza normativa dovuta, come detto, a tecniche legislative – sovente approssimative o ipertrofiche – e alla moltiplicazione delle fonti cognitive (interne, internazionali, comunitarie) che disorientano non solo il contribuente ma la stessa giurisprudenza, la cui funzione dipanatrice è messa a dura prova dalla eterogeneità delle norme stesse.

In linea generale, il principio dell'affidamento è stato individuato quale vincolo alla retroattività delle norme tributarie *in pejus* e quale limite al mutamento degli orientamenti interpretativi dell'amministrazione finanziaria attraverso l'uso di circolari e risoluzioni con soluzioni contrastanti.

2. Il principio generale della irretroattività della legge tributaria.

Il primo profilo dell'affidamento nella certezza del diritto tributario su cui conviene soffermarsi concerne la conservazione nel tempo degli effetti giuridico - tributari conseguenti a un determinato fatto o atto; si tratta di un profilo che viene in questione con riguardo al fenomeno della retroattività della legge, argomento di notevole delicatezza nell'ambito del diritto tributario.

In linea generale, il carattere della norma (il suo presentarsi, cioè, come un dovere nei confronti dei destinatari) implica che essa non possa disporre che per l'avvenire (art. 11 delle preleggi), salvo quanto si dirà relativamente alle ipotesi in

⁶⁹ Così Cass. civ., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576, in *Riv. dir. trib.*, 20036, p. 249.

cui esigenze particolari inducano il legislatore a prevederne l'applicazione retroattiva⁷⁰.

Orbene, una legge retroattiva, ossia una disposizione che estende la propria efficacia anche al tempo precedente a quello della sua emanazione o della sua entrata in vigore, stravolge le previsioni del singolo che ha agito e operato in funzione di un assetto giuridico rivelatosi, poi, differente rispetto a quello in cui aveva confidato; essa è sintomatica dell'incertezza dell'ordinamento, poiché viene meno il ruolo stesso del diritto che è quella di garantire all'individuo l'applicazione di regole prestabilite⁷¹.

La fiducia dei singoli nell'applicazione del diritto viene, dunque, tradita dal legislatore che retroagisce⁷².

In tale ottica, la ricerca di un principio di irretroattività della norma giuridica sfavorevole che limitasse la sua efficacia nel passato è stata storicamente stimolata dai principi di buona fede, di ragionevolezza, nonché dalle disposizioni costituzionali espressione dei diritti fondamentali del cittadino⁷³.

È bene chiarire che particolari problematiche sorgono non solo nelle ipotesi in cui l'intervenuta modifica normativa incida in maniera sfavorevole sulle posizioni giuridiche dei destinatari, ma anche nel caso in cui la legge retroattiva produca benefici effetti nei confronti di questi. In tale ultima ipotesi, difatti, potrebbero sorgere problemi di giustizia, ad esempio, nel riparto del prelievo.

⁷⁰ Alcuni, in dottrina, hanno sostenuto come in ogni ordinamento giuridico fosse implicito il principio di irretroattività. L'espressione retroattiva, in base a detto orientamento, sarebbe da considerare un non senso in quanto neanche al legislatore sarebbe concesso porsi fuori dal suo tempo agendo nel passato; la tesi è di R. QUADRI, *Disposizioni sulla legge in generale*, in *Commentario al codice civile Scialoja- Branca*, Bologna – Roma, 1974, p. 37. Si è replicato a tale orientamento che in mancanza di un'espressa norma che salvaguardi i diritti acquisiti, il principio di irretroattività non possa essere considerato come implicito nell'ordinamento giuridico (in tal senso, V. CAIANIELLO, *La retroattività della norma tributaria*, Napoli, 1981, p. 7) e che il divieto di retroattività in materia tributaria non possa rivestire carattere assoluto. Cfr. S. PREDIERI, *La tutela dell'affidamento*, in *Certezza del diritto: un valore da ritrovare*, Milano, 1993, p. 37.

⁷¹ La retroattività è stata definita come una misura giuridica contraria al carattere di norma *agendi* della legge. Così R. QUADRI, *Dell'applicazione della legge in generale*, Bologna, 1974, p. 173.

⁷² Una simile problematica la si rinviene già nel diritto romano, laddove viene evidenziato che il *cives* «deve poter contare su una evoluzione del diritto vigente prevedibile e non fraudolenta, deve poter avere fiducia nell'ordine giuridico costituito, deve avere a che fare con soluzioni giuridiche di continuità, e non con soluzioni di ottura». In tal senso M. BROGGINI, *La retroattività della legge nella prospettiva romanistica*, Milano, 1966, p. 385-386.

⁷³ In tal senso, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, p. 7.

È, però, ovvio che nel diritto tributario, sia la retroattività «sfavorevole» a creare maggiori disagi sotto il profilo della violazione del principio dell'affidamento e, più in generale, della fiducia dei consociati.

L'irretroattività della legge costituisce un principio generale del nostro ordinamento che, pur non essendo contemplato, a eccezione della materia penale, a livello costituzionale, rappresenta comunque una regola fondamentale del sistema alla quale è vincolata l'attività del legislatore, fatte salve deroghe ragionevoli e cause giustificatrici, in quanto la inviolabilità dei rapporti passati costituisce un indubbio cardine di civile convivenza e di tranquillità dei cittadini⁷⁴.

In tale ottica, l'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile⁷⁵ (cd. preleggi) assolve all'importante funzione di dettare un canone di interpretazione della norma giuridica e non a quella di porre un principio generale e assoluto di irretroattività vincolante per il legislatore ordinario⁷⁶.

È stato, in proposito, sostenuto come dal carattere interpretativo riconosciuto all'art. 11 delle preleggi non derivi per il legislatore ordinario un divieto di produrre norme retroattive, sul presupposto che l'applicabilità della legge solo per il futuro non implica l'impossibilità di emanare una norma che operi nel passato. È consentito, infatti, disciplinare situazioni trascorse, ma sempre per il futuro attraverso l'aggancio o richiamo circostanziato a fatti in precedenza non regolamentati⁷⁷.

D'altra parte, è stato evidenziato che l'imperativo contenuto nel citato articolo 11 delle preleggi sia inidoneo a limitare in maniera effettiva la retroattività e ciò non solo per la sua (mera) forza di legge, ma anche e soprattutto per l'indeterminatezza del suo contenuto⁷⁸.

In tale contesto, la giurisprudenza costituzionale ha recentemente ritenuto non contrastante con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Carta un trattamento differenziato applicato alle stesse fattispecie, ma in momenti diversi nel tempo, sul

⁷⁴ Così si è espressa la Corte costituzionale nella sentenza 4 aprile 1990, n. 155, in *Giur. Cost.*, 1992, 952.

⁷⁵ A mente del quale «la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo».

⁷⁶ Così E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 640.

⁷⁷ La tesi è di S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica*, in *Riv. dir. fin.*, 1995, p. 786.

⁷⁸ Così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 303.

presupposto che il fluire del tempo può costituire un valido elemento di diversificazione delle situazioni giuridiche⁷⁹.

Nella fattispecie, il giudice costituzionale è stato chiamato a pronunciarsi in ordine alla legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 2, del d.lgs. n. 276/2003, modificato dall'art. 1, comma 911, della legge n. 296 del 2006 nella parte in cui prevede che la responsabilità solidale dell'appaltante, in caso di omesso versamento da parte dell'appaltatore dei contributi previdenziali, comprende anche il debito per le sanzioni civili o somme aggiuntive.

Invero, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 21 del decreto legge n. 5/2012 (convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge n. 35/2012), secondo cui dalla responsabilità solidale del committente resterebbe escluso qualsiasi obbligo per sanzioni civili di cui risponde solo il responsabile dell'inadempimento, il giudice *a quo* ha dubitato della legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 2, del d.lgs. n. 276 del 2003, per violazione dell'art. 3 Cost. dal momento che «il regime della responsabilità solidale del committente in materia previdenziale resta soggetto a due diverse discipline a seconda della data in cui si viene a collocare l'inadempimento dell'appaltatore».

Ebbene, ha osservato la Corte come la circostanza secondo cui la nuova disciplina in tema di responsabilità solidale del committente e dell'appaltatore, dettata dal citato art. 21 del decreto legge n. 5/2012, si applichi agli inadempimenti contributivi avvenuti dopo la sua entrata in vigore «essendo conseguenza dei principi generali in tema di successione di leggi nel tempo, non può ritenersi di per sé lesiva del parametro costituzionale evocato».

Con specifico riferimento al diritto tributario, le argomentazioni maggiormente vigorose che hanno portato a ritenere operante un divieto di retroattività si rinvencono, in principal modo, nello stato di continua incertezza e perplessità in cui verserebbe il contribuente privo di tutela qualora un fatto, considerato dalla legge

⁷⁹ In tal senso Corte costituzionale, sentenza 13 novembre 2014, n. 254 in www.consultaonline.it.

tributaria in un determinato modo, venisse valutato in maniera pressoché differente da una successiva disposizione legislativa⁸⁰.

È opinione condivisa, tuttavia, che siffatto divieto non possa operare in senso assoluto a causa della paralisi dell'ordinamento giuridico che ne conseguirebbe, atteso che la vocazione della comunità all'evoluzione del fenomeno sociale ed economico richiede necessariamente il ricambio della norma tributaria⁸¹.

Problema interessante è quello riguardante l'individuazione della *ratio* sottesa al divieto di retroattività in materia tributaria. Ci si è chiesti, in particolare, se tale ricerca dovesse essere condotta esclusivamente in ambito giuridico, o se andasse effettuata anche al di fuori, ad esempio in ambito politico-economico⁸².

È stato sostenuto che l'irretroattività può certamente rappresentare uno «strumento di politica fiscale» al quale il legislatore si ispira costantemente, ma tale circostanza non è idonea a ridimensionarla al punto tale da considerare la norma retroattiva esclusivamente in termini di efficienza economica⁸³.

È l'esigenza di certezza del diritto che, infatti, risiederebbe alla base del divieto di retroattività della norma tributaria. Detto principio, difatti, costituirebbe una garanzia fondamentale che tutela il contribuente in relazione alle scelte fondate anche sulla valutazione delle conseguenze fiscali⁸⁴.

Tale garanzia prevarrebbe sulle esigenze economiche pubbliche che possono essere soddisfatte ugualmente attraverso l'istituzione di nuove tributi con leggi non retroattive⁸⁵.

⁸⁰ Sul punto, si veda F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 325. Per un approfondimento della tematica si veda F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, p. 21 ss.

⁸¹ È la tesi di N. BOZZA, *La retroattività nella giurisprudenza della Costituzione tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 14.

⁸² Invero, se si partisse dal presupposto che ogni legge tributaria è idonea a incidere sulla realtà economica e che la norma retroattiva può consentire l'adattamento della fiscalità alle evoluzioni economiche e sociali, si potrebbe ritenere che il fondamento del divieto di retroattività andrebbe ricercato in ambito politico-economico e non giuridico.

⁸³ Sul punto F. AMATUCCI, *op. ult. cit.* p. 55.

⁸⁴ È stato osservato come il valore di riferimento con riguardo al quale misurare la retroattività di una norma sia quello della certezza del diritto e come il parametro di legittimità con cui devono confrontarsi le norme retroattive sia rappresentato dall'art. 3 della Costituzione. Così A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 308.

⁸⁵ Cfr. Corte costituzionale, sentenza 27 luglio 1982, n. 143, in *Rass. trib.*, 1982, p. 175.

Tuttavia, in tale contesto la certezza del diritto non attiene all'applicazione delle norme sulla base di un determinato sistema normativo, bensì alla conformazione del sistema normativo medesimo e alle modificazioni di esso. In altri termini, il valore della certezza del diritto dovrebbe presidiare la stabilità del sistema dei diritti conformato dal complesso delle norme⁸⁶.

Quello della certezza del diritto costituisce un principio che confluisce nel ben più ampio e generale concetto di sicurezza giuridica e che appare strettamente connesso al tema della tutela del legittimo affidamento del contribuente⁸⁷. Ne deriva che la deroga al divieto di retroattività sarebbe ammessa solo in ipotesi eccezionali e in presenza di una valida ed effettiva causa giustificatrice che trovi fondamento in principi costituzionali⁸⁸. Questa può essere rappresentata, ad esempio, dal perseguimento di un obiettivo economico e sociale, sempre che venga preservata la buona fede oggettiva (da intendersi quale affidamento legittimo degli interessi) del contribuente. Al di fuori di siffatti casi eccezionali, ammettere che il legislatore sia libero di applicare a situazioni passate norme sopravvenute significherebbe spezzare «l'equilibrio sapientemente configurato dalla Costituzione» e far prevalere l'interesse fiscale sui diritti del contribuente⁸⁹.

È necessario, inoltre, che le deroghe al divieto in argomento costituiscano una condizione essenziale e risultino proporzionate agli scopi perseguiti, apparendo insufficiente una giustificazione generica⁹⁰.

A tal riguardo, la giurisprudenza costituzionale ha chiarito che il legislatore ordinario può, nel rispetto del limite stabilito dall'art. 25 della Costituzione, emanare norme retroattive, purché «la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza

⁸⁶ Cfr. A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 308.

⁸⁷ Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 104.

⁸⁸ G. MARONGIU, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, p. 14.

⁸⁹ In tal senso si esprime A. CONTRINO, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito e A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 85.

⁹⁰ Cfr. M. GREGGI, *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2001.

di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale»⁹¹.

Tuttavia, occorre che la retroattività non contrasti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti e, pertanto, stesso la Corte costituzionale ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi attinenti alla salvaguardia di principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali sono ricompresi «il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario»⁹².

È stato, in particolare, affermato che la norma retroattiva non può tradire l'affidamento del privato, specie se maturato con il consolidamento di situazioni sostanziali, pur se la disposizione retroattiva sia dettata dalla necessità di contenere la spesa pubblica o di far fronte ad evenienze eccezionali⁹³.

In sostanza, è il mutamento normativo ingiustificato e irragionevole con effetto retroattivo di situazioni che hanno raggiunto un elevato consolidamento in materia tributaria che si pone in aperto contrasto con la «sicurezza giuridica, certezza del diritto o tutela dell'affidamento», invocate anche dalla giurisprudenza costituzionale; è stato, infatti, chiarito che «l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica non può essere leso da norme che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti»⁹⁴.

Invero, la necessità di certezza di pianificazione fiscale e la tutela dell'affidamento attraverso la coerenza legislativa costituiscono un'esigenza derivante dal principio di uguaglianza e dall'esercizio della libertà economica, oltre a essere principi propri dello Stato di diritto.

⁹¹ Corte costituzionale, sentenza 4 luglio 2013, n. 170, in www.cortecostituzionale.it.

⁹² Corte costituzionale, sentenze 2 aprile 2014, n. 69; 22 maggio 2013, n. 103; 14 febbraio 2012, n. 78, in www.cortecostituzionale.it.

⁹³ Corte costituzionale, sentenza 24 luglio 2009, n. 24, in www.cortecostituzionale.it.

⁹⁴ Corte costituzionale, sentenza 22 novembre 2000, n. 525, in www.cortecostituzionale.it.

Mentre in alcuni ordinamenti tributari il divieto di retroattività tributaria si fonda sulla tutela dei diritti fondamentali, nel nostro la retroattività non è intesa come restrittiva di tali diritti, che sembrano affievolirsi di fronte agli interessi pubblici economici, atteso che il divieto in questione troverebbe fondamento giuridico proprio in principi costituzionali a portata generale e risulta strettamente connesso alla potestà tributaria e alla partecipazione alle spese pubbliche.

L'attualità della capacità contributiva costituisce, dunque, un requisito fondamentale che si affianca (e non sostituisce) al principio della tutela del legittimo affidamento espressione della libera iniziativa economica.

Del tutto affini sono i principi in tema di leggi retroattive sviluppati dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in riferimento all'art. 6 della CEDU.

La Corte di Strasburgo, infatti, ha ripetutamente affermato, che in linea di principio non è vietato al potere legislativo di stabilire una regolamentazione innovativa a portata retroattiva dei diritti derivanti da leggi in vigore, ma le circostanze addotte per giustificare misure retroattive devono essere intese in senso restrittivo⁹⁵ e che il solo interesse finanziario dello Stato non consente di giustificare l'intervento retroattivo⁹⁶.

Il principio per il quale le norme giuridiche, ivi comprese quelle fiscali, valgano solo per il futuro, disciplinando cioè fattispecie venute a esistenza dopo la loro entrata in vigore, costituisce regola nota già al tempo della civiltà romana. Un principio, questo, che dovrebbe essere ritenuto immanente a qualsiasi sistema giuridico evoluto, ove coerenza e stabilità della legislazione fiscale sono alla base di un sereno rapporto tra erario e contribuente.

Potrebbe, pertanto, stupire la constatazione che la nostra Costituzione non abbia previsto alcuna disposizione esplicita in tal senso.

⁹⁵ Pronuncia 14 febbraio 2012, causa 17972/2007, *Arras c. Italia*.

⁹⁶ Pronunce 25 novembre 2010, causa 20429/2007, *Lilly France c. Francia*; 21 giugno 2007, causa 12106/2003, *Scanner de l'Ouest Lyonnais c. Francia*; 16 gennaio 2007, causa 954/2005, *Chiesi S.A. c. Francia*; 9 gennaio 2007, causa 20127/2003, *Arnolin c. Francia*; 11 aprile 2006, causa 60796/2000, *Cabourdin c. Francia*.

L'art. 25, comma 2, della Carta ha riguardo, infatti, solo alle sanzioni penali, pur essendo opinione comune che il divieto di retroattività ivi sancito concerna anche le sanzioni amministrative tributarie, per effetto della connotazione afflittiva che le contraddistingue⁹⁷.

La scelta del costituente è stata motivata dall'esigenza di riconoscere uno spazio di discrezionalità al legislatore per garantire i valori coinvolti, tenuto conto della delicatezza della materia tributaria e della particolare esigenza di conoscibilità delle conseguenze delle scelte poste in essere⁹⁸.

Preme rilevare che in dottrina alcuni hanno rinvenuto, in maniera indiretta, un fondamento costituzionale del divieto di retroattività dalla riserva di legge di prevista dall'art. 23 della Costituzione; ma ciò solo nell'ipotesi in cui una legge retroattiva sopravvenisse allo scopo di sanare una precedente situazione illegittima o per rivestire di forza e valore di legge precedenti norme di rango inferiore istitutive di tributo e come tali dichiarate illegittime⁹⁹.

Al di fuori del versante sanzionatorio, dunque, ci si è affidati per lungo tempo all'art. 11 delle cd. preleggi, il quale è stato da più parti ritenuto espressione di un principio valido per l'ordinamento in generale e, di conseguenza, applicabile anche al diritto tributario¹⁰⁰.

3. La norma tributaria retroattiva: il problema della sua compatibilità con l'art. 53 della Costituzione.

Se, come osservato, in via generale, la norma non dispone che per l'avvenire, ciò non esclude che talvolta il legislatore possa ritenere opportuno estendere l'efficacia della nuova legge a rapporti pregressi, attribuendo pertanto alla medesima efficacia retroattiva.

⁹⁷ In tali termini R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, p. 175.

⁹⁸ In tal senso G. AZZARITI, *Il principio dell'irretroattività della legge e i suoi riflessi di carattere costituzionale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, p. 622.

⁹⁹ Cfr. P. BARILE, *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. econ.*, 1975, p. 41.

¹⁰⁰ Sul punto si veda l'esame, anche in chiave storica, della portata dell'art. 11 delle preleggi effettuato da V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2004, p. 115 ss.

Tradizionalmente, la dottrina distingue una retroattività cd. propria, da una retroattività cd. impropria: la prima ricorrerebbe quando la nuova legge colloca anteriormente rispetto alla sua entrata in vigore «sia la fattispecie che i suoi effetti»¹⁰¹; esempio classico è quello di norme che prolungano esenzioni o agevolazioni temporanee già scadute e che producono – si sostiene- effetti anticipatori rispetto alla loro entrata in vigore¹⁰²; di converso, la retroattività cd. impropria si avrebbe allorché la legge collega un nuovo tributo o la maggiorazione di un tributo esistente, da pagare dopo la sua entrata in vigore, a presupposti di fatto verificatisi anteriormente a tale entrata in vigore¹⁰³ (esempio citato in dottrina è quello riguardante la legge 413/1991 che ha disposto la tassazione e il pagamento nel 1992 dell'Irpef e dell'Ilor correlata a incrementi di valore realizzati nel triennio 1989 – 1991 ma la cui assoggettabilità a tassazione è stata prevista, per la prima volta, dalla citata legge).

Per la verità, alcuni hanno ritenuto la richiamata distinzione priva di fondamento. Ciò in quanto anche nel caso della retroattività cd. propria gli effetti prodotti dalla legge non sono anticipati: essi si produrrebbero «successivamente alla sua entrata in vigore e consistono – trattandosi di proroga di esenzioni temporanee scadute – vuoi nella estinzione del potere di imposizione se i fatti tardivamente esentati non sono stati assoggettati a tassazione, vuoi nella nascita del diritto al rimborso se la tassazione ha avuto luogo»¹⁰⁴.

Al di là della richiamata classificazione, va precisato che in dottrina c'è chi distingue diversi gradi di retroattività come quella assoluta, che provoca l'inesistenza

¹⁰¹ Così A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 126.

¹⁰² Secondo parte della dottrina i dubbi sulla illegittimità della legge retroattiva non si pongono con riferimento al caso di retroattività vera e propria; essa sarebbe palesemente illegittima, facendo retroagire non solo il presupposto ma anche l'obbligo del versamento dell'imposta, con connessa applicazione delle sanzioni ed interessi per mancato pagamento. Cfr. G. FRANSONI, *L'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi – P. Boria, Milano, 2012, p. 314. In particolare, l'autore osserva che, ragionando in maniera «simmetrica», nel caso di retroattività propria nel caso di norme agevolative - ritenuta costituzionalmente legittima - v'è «la restituzione dei tributi pagati eventualmente maggiorati degli interessi».

¹⁰³ Per una esauriente disamina della differenza tra retroattività cd. propria e impropria si veda M. TARCHI, *Le leggi di sanatoria nella teoria del diritto intertemporale*, Milano, 1990, p. 37 ss.

¹⁰⁴ In tali termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 110. Ad avviso dell'autore non sarebbe, infatti, possibile che una nuova norma vada indietro nel tempo e faccia nascere effetti giuridici nel tempo già decorso. Sotto questo profilo, tutte le norme innovative che vengono indicate come retroattive sarebbero, in realtà, «pseudo-retroattive».

o la nullità degli atti posti in essere in circostanze particolari e quella cd. di operatività immediata, attraverso la quale si disciplinano diversamente, con effetto dall'entrata in vigore della nuova legge e quindi per il futuro, le conseguenze giuridiche di un fatto avvenuto nel passato.

In riferimento al problema della legittimità delle norme in argomento, occorre segnalare come esso sia suscettibile di varie soluzioni.

Come osservato, secondo la costante giurisprudenza costituzionale e l'opinione prevalente della dottrina, in assenza di un divieto espresso in proposito, quale quello previsto per le leggi penali (art. 25, comma 2, della Costituzione), dovrà in via generale ammettersi che le norme in discussione possano essere dotate di efficacia retroattiva, purché ovviamente, per tale via non venga a infrangersi alcun principio di ordine costituzionale¹⁰⁵.

Nella giurisprudenza del giudice delle leggi il problema delle norme tributarie retroattive si è posto anche sotto lo specifico aspetto della compatibilità delle prescrizioni retrorilevanti con il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Carta fondamentale.

È stato, infatti, sostenuto come la retroattività della norma impositiva sia costituzionalmente vietata ogni qualvolta il suo concreto atteggiarsi determini una violazione della citata disposizione costituzionale. Circostanza, quest'ultima, che si verificherebbe ogni qual volta il presupposto di fatto del tributo o della maggiorazione di un tributo pregresso (o anche la perdita di un'agevolazione) venisse dalla legge fatto risalire talmente addietro nel tempo da non potersi razionalmente presumere che esso possa valere come indice di capacità contributiva attuale¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Tra le prime pronunce in tal senso della Corte costituzionale, si veda la sentenza 8 luglio 1987, n. 118, in *Foro it.*, 1987, p. 1133.

¹⁰⁶ A tal proposito, è opportuno richiamare le osservazioni della Corte costituzionale all'atto della declaratoria di illegittimità dell'art. 25 della legge n. 246/1963 sull'istituzione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, a mente della quale i Comuni avrebbero potuto, a determinate condizioni, applicare detta imposta anche a carico di coloro che avessero alienato aree, conseguendo i correlativi plusvalori, anteriormente alla entrata in vigore della legge medesima ed anche in periodo remoto rispetto alla data di istituzione del nuovo tributo (dieci anni prima). Orbene, in tale occasione, il giudice delle leggi ha affermato che una simile previsione di carattere retroattivo fosse in contrasto con l'art. 53 Cost. dal momento che con essa il legislatore aveva finito per «spezzare il nesso che deve necessariamente sussistere tra imposizione e capacità contributiva».

Secondo il ragionamento seguito dalla Consulta, infatti, nell'ampio lasso temporale intercorrente tra l'accadimento dell'atto o fatto assunto a presupposto e l'introduzione della nuova norma, è altamente probabile che, di quella stessa ricchezza a suo tempo manifestata, il contribuente non sia più titolare al tempo della introduzione della prescrizione retroattiva. E ciò perché, ad esempio, nel frattempo siano intervenute spese, consumi, alienazioni, spossessamenti, i quali per un verso sono a loro volta soggetti a imposizione per lo più indiretta, e per altro verso fanno sì che sia venuta meno alla radice la ragione giustificatrice della imposizione, cioè appunto la capacità contributiva¹⁰⁷.

In questo modo, l'esigenza di controllo in *subiecta* materia, che si è visto non potere poggiare su di una irretroattività costituzionalmente sancita, recupererebbe terreno e ragion d'essere sulla scorta di un criterio ermeneutico riconducibile al fondamento di cui all'art. 53 della Costituzione¹⁰⁸.

Con altra decisione, invece, il giudice delle leggi ha mostrato maggior cautela in riferimento alla legittimazione della tassazione retroattiva, giungendo a ritenere significativo, ai fini della permanenza o attualità della capacità contributiva, anche l'elemento della prevedibilità.

È stato, infatti, rilevato che le norme nuove dotate di efficacia retroattiva debbano essere prevedibili e tali sono quelle che valgono a determinare una più rigorosa, compiuta e coerente disciplina della materia, anche, eventualmente, «con la

Invero l'applicazione della disciplina in questione anche a rapporti così remoti non avrebbe potuto nella specie ritenersi sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione, e del plusvalore realizzato con essa, fossero potuti permanere nella sfera patrimoniale del beneficiario all'atto dell'adempimento dell'obbligo tributario, richiesto parecchi anni dopo l'alienazione. Così Corte cost., sentenza 23 maggio 1966, n. 44, in *Foro it.*, p. 996.

¹⁰⁷ In dottrina è stato evidenziato come la legge tributaria retroattiva comporta violazione del principio della capacità contributiva soltanto se, nell'assumere a presupposto un fatto del passato, «spezza il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva». Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2012, p. 72.

¹⁰⁸ Tale orientamento è stato avallato da quella dottrina che, partendo dal presupposto secondo cui il principio di capacità contributiva imporrebbe di assumere a presupposto del tributo solo situazioni espressive di una attuale disponibilità dei mezzi necessari all'assolvimento dell'obbligazione tributaria, ritiene costituzionalmente illegittime le norme interpretative dal momento che queste implicherebbero la realizzazione di un prelievo a carico di chi strutturalmente non ha più la possibilità di destinare parte del proprio patrimonio al pagamento del tributo. In tali termini P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, pp. 54 e 64.

In effetti, secondo questa prospettiva, l'introduzione di norme retroattive troverebbe un limite nella incoerenza tra la definizione astratta di capacità contributiva e la scelta concreta del presupposto effettuata dal legislatore.

previsione di nuove fattispecie, sostanzialmente riconducibili alla medesima *ratio* di quelle già disciplinate»¹⁰⁹.

Alcuni hanno, tuttavia, evidenziato come il criterio delle prevedibilità, quale estrinsecazione del principio costituzionale di capacità contributiva, se correttamente inteso, escluderebbe la legittimità di qualunque norma (innovativa) a carattere retroattivo, a nulla rilevando l'ampiezza cronologica della retroattività. Altri, invece, hanno dato risalto all'estrema vaghezza e indeterminatezza dei parametri idonei a individuare il requisito della prevedibilità, risolvendosi questi in valutazioni di natura tecnica che si prestano a valutazioni soggettive¹¹⁰.

Il tema della retroattività in diritto tributario si è posto anche con riferimento alla diversa situazione in cui una norma impositiva sia oggetto di declaratoria d'incostituzionalità, che incide *ex tunc* sulla efficacia della norma sanzionata dalla Corte.

In tali ipotesi, la giurisprudenza converge sulla limitazione dell'effetto retroattivo della pronuncia ai soli casi di rapporti tributari esauriti¹¹¹. Per tali s'intendono, in particolare, quelli per i quali è scaduto il termine per l'istanza di rimborso del contribuente, nonché quelli che costituiscono l'oggetto di accertamenti fiscali divenuti definitivi, per effetto di sentenza inoppugnabile, o di mancata impugnazione dell'atto nel termine decadenziale.

E, invero, anche nel diritto amministrativo esiste un dibattito sulla esatta portata delle sentenze di incostituzionalità delle norme di settore.

Qui si distingue fra norme attributive di specifici poteri alla pubblica amministrazione e norme di carattere strettamente procedimentale.

Talché, nel primo caso, l'effetto retroattivo della eliminazione della norma incostituzionale mette bensì in luce il vizio provvedimentale della nullità per carenza

¹⁰⁹ Cfr. Corte cost., sentenza 20 luglio 1994, n. 315, in *Corr. trib.*, 1994, n. 2379. Nella fattispecie è stata dichiarata manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 11, comma 9, della legge n. 413/1990, perché la norma impositiva delle plusvalenze, realizzate con l'indennità corrisposta per l'espropriazione, ancorché retroattiva, non disattende il principio di capacità contributiva, tenuto conto del breve lasso di tempo entro il quale la retroattività è destinata a operare e di una (presunta) prevedibilità dell'imposizione.

¹¹⁰ In tal senso G. TABET, *Successione dei tributi nel tempo e retroattività delle disposizioni transitorie*, in *Riv. dir. trib.*, 1971, p. 615.

¹¹¹ *Ex multis*, Cass., sentenza 21 dicembre 2009, n. 26831.

assoluta (ancorché sopravvenuta) di potere; ma per altro verso, pone anche una esigenza di non intaccabilità dell'eventuale giudicato, nonché del provvedimento definitivo siccome non impugnato, atteso, fra l'altro, che il c.p.a. pone un termine decadenziale breve (180 giorni) anche per le azioni di nullità.

Sicché, se si opera un raffronto tra il settore amministrativo e quello tributario, si desume che: *a)* l'accertamento manifesta la sua natura provvedimentale; *b)* anche nella materia fiscale esiste la esigenza di proteggere il giudicato, nonché la definitività dei rapporti giuridici pubblicistici non impugnati; *c)* infine - come una parte della dottrina ha osservato - né la tesi dichiarativa né quella costitutiva, sulla obbligazione tributaria, colgono nel segno, poiché a seconda degli angoli visuali - in questa o quella situazione giuridica - sembra prevalere l'una o l'altra¹¹².

A quest'ultimo proposito, infatti, nel caso dell'accertamento non impugnato nel termine decadenziale, ma fondato su di una norma che è successivamente dichiarata costituzionale, l'assunto strettamente dichiarativo condurrebbe alla tesi della esperibilità della procedura di rimborso, purché anche questo termine non sia già scaduto¹¹³.

4. Un fenomeno particolare di retroattività: le norme di interpretazione autentica.

Gli incerti confini della retroattività si riflettono sulla nozione di norme di interpretazione autentica.

Trattasi di disposizioni che assumono a oggetto un'altra disposizione o, per meglio dire, le possibilità interpretative riferite a quest'ultima.

¹¹² A. FANTOZZI, *op. cit.* p. 354.

¹¹³ Ancora diversamente si atteggia il caso di norme tributarie interne, che la Corte di giustizia dichiara incompatibili con l'ordinamento europeo. L'efficacia della sentenza dell'alta Corte è diretta, e pertanto - secondo quanto affermato dalla Consulta - la norma domestica intaccata non necessiterebbe di una ulteriore pronuncia d'incostituzionalità per essere posta nel nulla. Ciò in quanto, con l'adesione all'Unione (e prima alla Comunità), il legislatore italiano ha dimesso una parte della propria sovranità in favore dell'organismo sovranazionale. Nondimeno, in punto di effetti temporali delle sentenze della Corte di giustizia - e della relativa incidenza sulle situazioni tributarie divenute definitive - è lo stesso giudice comunitario ad avere statuito che, in una materia quale quella del divieto degli aiuti di stato, anche il giudicato di diritto interno è intaccato e oltrepassato dalla statuizione di contrasto con il diritto europeo.

In particolare, la norma di interpretazione autentica avrebbe come effetto quello di accertare, autoritativamente, la validità di uno solo dei possibili significati del testo e, correlativamente, di escludere la validità delle ulteriori interpretazioni che, altrimenti, il testo avrebbe legittimato.

Il legislatore non ha fornito una definizione di legge interpretativa, le cui caratteristiche sono state, invece, fornite dalla giurisprudenza.

La Corte costituzionale ha, infatti, chiarito che per legge interpretativa deve intendersi quella legge che «fermo restando il testo della norma interpretativa, ne chiarisca il significato normativo e privilegi una delle tante interpretazioni possibili, di guisa che il contenuto precettivo sia espresso dalla coesistenza di due norme, quella precedente e quella successiva, che ne esplicita il significato, e che rimangono entrambe in vigore. Le due norme si sovrappongono e l'una, la successiva, non elimina l'altra, la precedente. Il legislatore, con una operazione ermeneutica introduce nell'ordinamento un *quid novi* che rende obbligatorio per tutti il significato da lui dato alla norma precedente che resta in vigore»¹¹⁴.

È stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale che la norma derivante dalla legge di interpretazione autentica non può dirsi illegittima qualora «si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario»¹¹⁵. In tal caso, infatti, la legge interpretativa averbbe lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo, in ragione di «un dibattito giurisprudenziale irrisolto»¹¹⁶, o di «ristabilire un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore»¹¹⁷, a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini.

La legge interpretativa si caratterizza, dunque, per il fatto di chiarire il significato normativo dell'enunciato interpretato, escludendo alcune sue possibili

¹¹⁴ Corte costituzionale, sentenza 4 novembre 1992, n. 455, in www.giurcost.it.

¹¹⁵ Corte costituzionale, sentenze 22 maggio 2013, n. 103; 17 ottobre 2011, n. 271; 19 settembre 2011, n. 257; 7 giugno 2010 n. 209, in www.cortecostituzionale.it.

¹¹⁶ Corte costituzionale, sentenza 16 novembre 2009, n. 311, in www.cortecostituzionale.it.

¹¹⁷ Ibidem.

interpretazioni, nonché per il fatto di non modificare il testo interpretato, che lascia inalterato¹¹⁸.

La differenza tra legge interpretativa e legge retroattiva risiederebbe, pertanto, nel fatto che mentre quest'ultima ha contenuto innovativo (in quanto introduce una regola che non esisteva nell'ordinamento), la prima sarebbe priva di innovatività, poiché la regola «autenticamente» imposta rientrava già nelle potenzialità di una disposizione già esistente.

Ne consegue che la norma interpretativa non sarebbe retroattiva in senso proprio: dal momento che la legge di interpretazione autentica incide solo sui possibili significati di un testo già esistente, e considerato che queste si manifestano specificamente nel momento dell'applicazione della norma, sarebbe inevitabile, secondo questa prospettiva, che i soggetti chiamati a interpretare il testo debbano far riferimento alle potenzialità concretamente esistenti in quel momento, tenendo conto anche dell'effetto dispiegato dalla legge interpretativa¹¹⁹.

¹¹⁸ È stato affermato che la natura interpretativa della legge non deve essere vincolata alla sua espressa qualificazione da parte del legislatore stesso (eventualmente nella rubrica della legge), ma deve essere desunto dal contenuto della disposizione; la previsione legislativa recante l'obbligo di auto-qualificazione della legge come «interpretativa» ha portata esclusivamente formale, di obiettiva inutilità, essendo prevalente l'aspetto contenutistico della legge rispetto a quello definitorio. Cfr. V. MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2006, p. 167. Peraltro, la natura meramente formale della clausola della auto-qualificazione è acclarata anche dalla Corte costituzionale, che nell'ordinanza del 25 febbraio 2008, n. 41, in *Fisco*, 2008, 1795 afferma che «la disposizione denunciata [...] è idonea ad abrogare implicitamente quest'ultima, e, conseguentemente, ad introdurre nell'ordinamento una valida norma di interpretazione autentica, ancorché priva di una espressa auto-qualificazione in tal senso». In senso analogo si veda anche Corte costituzionale, ordinanza 19 dicembre 2006, n. 429; Corte costituzionale, sentenza 27 luglio 2007, n. 330. Il giudice delle leggi ha, altresì, chiarito che la circostanza del carattere solo apparentemente «interpretativo» ma in realtà sostanzialmente «innovativo» di una norma non indirizza univocamente lo scrutinio di costituzionalità «quando il legislatore utilizza leggi che qualifica come interpretative per introdurre una normativa innovativa a carattere retroattivo, la legittimità di questa va valutata secondo i canoni consueti con riferimento sia alla nuova disciplina in se, sia, più limitatamente, al suo ambito di applicabilità in quanto esteso retroattivamente a fatti, condotte o rapporti pregressi. Parallelamente l'eventuale riscontro del carattere sostanziale della (dichiarata funzione di) interpretazione autentica non assolve di per sé la disposizione da ogni censura. Atteso che è pur sempre retroattivamente che la norma, dichiarata nella disposizione di interpretazione autentica, si salda alla norma enucleabile dalla disposizione censurata; e di tale operazione normativa questa Corte, quando investita, può verificare la costituzionalità anche sotto il profilo della ragionevolezza». Corte costituzionale, sentenza 30 marzo 1995, n. 88, in *www.giurcost.org*.

¹¹⁹ La tesi è di A. FANTOZZI, *op. cit.* p. 310.

Senonchè, è stato osservato, anche la differente modulazione di una potenzialità normativa di un testo introduce una innovazione dell'ordinamento nella misura in cui esso ne risulta diversamente conformato¹²⁰.

Se si conviene con l'affermazione secondo cui l'abrogazione tacita e la deroga costituiscono vicende che riguardano gli effetti della norma (e non l'atto normativo in sé) la differenza tra quelle vicende e le conseguenze dell'interpretazione autentica risiederebbe nella circostanza per la quale l'abrogazione tacita elimina tutte le potenzialità normative del testo, mentre la deroga e l'interpretazione autentica escludono solo talune potenzialità normative. Tale differenza, meramente quantitativa, non appare idonea a giustificare una sostanziale diversità nella relativa efficacia temporale, atteso che alla deroga e all'abrogazione tacita si applicano le ordinarie regole sulla successione delle leggi nel tempo (e, pertanto, non hanno efficacia retroattiva)¹²¹.

In tale ottica, appaiono condivisibili le critiche mosse all'orientamento secondo cui l'interpretazione autentica avrebbe natura dichiarativa¹²². Per questa teoria, in particolare, l'interpretazione autentica, costituendo un mero atto di conoscenza della precedente manifestazione di volontà legislativa, non innoverebbe l'ordinamento previdente, limitandosi a chiarirne la portata normativa: mancando, dunque, una successione di differenti normative, non si potrebbe parlare di retroattività.

Tali argomentazioni non appaiono convincenti se si tengono in considerazione i loro stessi presupposti giustificativi consistenti: nella presunta identità tra chi pone l'atto interpretante e chi ha adottato l'atto interpretato; nella convinzione dell'intrinseca univocità normativa di ogni disposizione legislativa; nell'idea che la legge interpretativa non sia una vera e propria legge, in quanto non contiene una *regula actionis*, limitandosi a dichiarare il senso della legge precedente.

Sotto il primo profilo, si è obiettato che la postulata identità tra autore dell'enunciato interpretato e legislatore interprete mal si concilierebbe col

¹²⁰ Significativa, da questo punto di vista, è Corte costituzionale, sentenza 11 febbraio 1988, n. 155, secondo cui «anche le disposizioni interpretative introducono nell'ordinamento elementi di innovazione normativa».

¹²¹ Così A. FANTOZZI, *op. cit.* p. 311.

¹²² Si veda, ad esempio, Cass. pen., sentenza 31 luglio 1997, n. 1011, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1189.

procedimento legislativo laddove intervengano soggetti diversi e la composizione parlamentare muti frequentemente.

Anche il secondo presupposto è stato ritenuto privo di fondamento, costituendo dato di fatto la non univocità tra testo e norma e che da uno stesso enunciato linguistico possono trarsi svariati significati, tutti ammissibili sul piano dell'ermeneutica giuridica.

In ordine al terzo presupposto, è stato osservato che la struttura della legge interpretativa sia sovrapponibile a quella delle altre leggi, contenendo pertanto, da un lato, l'enunciazione della scelta ermeneutica e, dall'altro, un comando valido *erga omnes*¹²³.

D'altra parte, una simile impostazione sembra avallata anche dalla giurisprudenza costituzionale, laddove legge interpretativa e legge retroattiva sono considerate modalità fungibili di esplicazione della retroattività legislativa¹²⁴. È stato, in particolare, sostenuto che il *quid novi* introdotto da una legge interpretava nell'ordinamento previgente è rappresentato dall'«attribuire a certe norme anteriori un significato obbligatorio per tutti».

Non solo, ma il giudice delle leggi da tempo riconosce alla legge interpretativa una poliedricità che non consente di riconoscere una sua efficacia dichiarativa¹²⁵.

In numerosi precedenti, infatti, è stato affermato che l'interpretazione autentica non trova giustificazione solo nell'esigenza di chiarire il senso di norme preesistenti o di risolvere contrasti giurisprudenziali, ma anche nella necessità di rimediare a interpretazioni giurisprudenziali non in linea con la politica di diritto seguita dal legislatore¹²⁶.

¹²³ Per una esaustiva disamina della problematica in esame si rimanda a A. PUGIOTTO, *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1212.

¹²⁴ Sul punto si veda A. GARDINO CARLI, *Ancora due sentenze nel variegato percorso giurisprudenziale in tema di natura e limiti delle leggi interpretative*, in *Giur. cost.*, 1995, p. 2425.

¹²⁵ Un punto di vista intermedio tendente a conciliare gli aspetti positivi delle due teorie è quello secondo cui la legge di interpretazione autentica sarebbe nel contempo dichiarativa e innovativa: «dichiarativa in quanto ricognitiva delle virtualità di significato dell'atto interpretato, innovativa dal momento che sopprimerebbe questa potenzialità di significati, rendendoli tutti, tranne uno, inutilizzabili». Così A. PREDIERI, *Interpretazione autentica e collisioni con i diritti costituzionali alla difesa e al giudice naturale e precostituito nelle leggi sulle concentrazioni editoriali*, in *Quaderni Nomos*, 1, 1989.

¹²⁶ Cfr. A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium juris*, 1997, p. 67-68.

Spesso, infatti, l'intervento interpretativo in materia tributaria non viene adoperato al fine di superare perplessità in ordine all'effettiva portata della norma tributaria, bensì allo scopo di evitare il formarsi o il consolidarsi di orientamenti giurisprudenziali astrattamente sfavorevoli all'erario¹²⁷.

In tale ottica è evidente, pertanto, che le leggi interpretative finiscono solo con l'ingenerare incertezza e dubbi nel contribuente¹²⁸.

Deve, tuttavia, osservarsi che, in ogni caso, la legge di interpretazione autentica appare meno idonea a pregiudicare la certezza del diritto rispetto alla legge retroattiva. Difatti, proprio perché la norma che residua a seguito dell'intervento della legge interpretativa era già compresa nel valore semantico del testo, costituendo una delle potenziali norme vigenti, l'affidamento generato dalla coesistenza di altre possibili interpretazioni risulterebbe minore rispetto all'ipotesi in cui la legge introduce norme del tutto eccedenti rispetto alla potenzialità normativa dei testi precedenti.

Una simile impostazione sembra trovare conferma in quell'orientamento prevalentemente dottrinale che circoscrive l'ambito entro cui una norma può definirsi veramente interpretativa ai soli casi in cui essa interviene per dirimere un contrasto giurisprudenziale. Tale opinione non conduce a una differente definizione del concetto di norma interpretativa, ma alla previsione di un distinto trattamento della stessa in ragione della diversa incidenza con cui essa pregiudica il valore della certezza del diritto.

¹²⁷ Tra gli autori che hanno criticato il ricorso all'interpretazione autentica in funzione del perseguimento degli interessi erariali, si veda E. DE MITA, nota a Cass. civ., 7 novembre 1998, n. 11235, in *Corr. giur.*, 1999, p. 327.

¹²⁸ Un esempio di norma tributaria che interpreta un precedente enunciato legislativo attribuendogli un significato favorevole all'erario (e, dunque, sfavorevole al contribuente) è rappresentato dall'art. 28 della legge n. 449 del 1997 a mente del quale «Il primo comma dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 600, nel testo da applicare fino alla data stabilita nell'articolo 16 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere interpretato nel senso che il termine in esso indicato, avendo carattere ordinatorio, non è stabilito a pena di decadenza».

Ebbene, la richiamata disposizione, che attribuisce all'art. 36-bis un significato plausibile col suo tenore testuale, ha la sola funzione di rimediare a quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui il termine per la liquidazione delle imposte di cui al citato art. 36-bis abbia natura decadenziale. Per un esame sulle problematiche riguardanti l'interpretazione dell'art. 36-bis del DPR 600/1973, si veda F. AMATUCCI, *La corretta qualificazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 alla luce della distinzione tra norme interpretative "vera retroattività" ed incidenza dell'attività legislativa sulla funzione giurisdizionale*, in *Rass. trib.*, 2003.

Difatti, detta incidenza è diversa, nel senso che è progressivamente minore, a seconda che il significato preservato dalla norma di interpretazione autentica sia solo potenziale (ossia mai affermato nella prassi interpretativa), ovvero uno di quelli concretamente ricorrenti nell'esperienza applicativa, o addirittura quello ritenuto prevalente¹²⁹.

Seguendo tale impostazione, dunque, la distinzione tra norme retroattive e norme di interpretazione autentica dipenderebbe dal diverso apprezzamento che l'interprete esprime rispetto alla compressione del valore della certezza del diritto (intesa quale interesse alla stabilità dei rapporti giuridici) che caratterizza ogni intervento normativo. Infatti, ove tale compressione venga ritenuta trascurabile (anche ed eventualmente per l'ambiguità e l'imprecisione delle norme previdenti e, conseguentemente, per l'inidoneità delle stesse ad ingenerare forme di apprezzamento circa la stabilità dei rapporti istituiti sulla base delle stesse¹³⁰), risulterà di fatto ignorato il problema di quella componente di retroattività che può accompagnare la produzione di nuove norme e, pertanto, potrà parlarsi di leggi interpretative; diversamente, nell'ipotesi in cui una siffatta compressione del valore della certezza del diritto venga considerata rilevante, si porrà il problema della retroattività, si richiederà che essa sia espressamente affermata e se ne valuterà la ragionevolezza ai sensi dell'art. 3 della Costituzione¹³¹.

5. L'art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013: un esempio recente di norma tributaria con effetti retroattivi.

L'art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013 (legge di stabilità 2014) ha stabilito che: «La disciplina prevista in materia di prezzi di trasferimento praticati

¹²⁹ Si veda L. CASTALDI, *I vincoli statutarî all'esegesi normativa in materia tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 955 ss.; V. MASTROIACOVO, *Rilevanza dei criteri formali e sostanziali nell'individuazione dell'abuso di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Giur. cost.* 2008, p. 439.

¹³⁰ Secondo la giurisprudenza costituzionale «nessun legittimo affidamento può sorgere sulla base di una interpretazione della norma tutt'altro che pacifica e consolidata ed anzi fortemente contrastata nella giurisprudenza di merito». Così Corte costituzionale, ordinanza 14 luglio 1999, n. 299.

¹³¹ L'argomento è ben approfondito da G. FRANSONI, *L'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio*, in A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Milano, 2012, p. 309 ss.

nell'ambito delle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, deve intendersi applicabile alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007».

La citata disposizione è intervenuta sulle regole per la determinazione della base imponibile Irap estendendo, anche per tale tributo, le disposizioni riguardanti i cd. «prezzi di trasferimento»¹³².

Una delle problematiche maggiormente rilevanti sorte con riferimento alla disposizione recata dal richiamato art. 281 concerne la sua portata interpretativa o meno.

In dottrina è stato, infatti, osservato come detta disposizione presenti talune contraddizioni.

Invero, se da un lato l'esegesi del testo (la norma appare legata in maniera inscindibile al d.lgs. n. 446/1997 specificandone, ma solo apparentemente, il significato¹³³) e l'uso dell'espressione «deve intendersi applicabile» non lascerebbero spazio a dubbi circa la volontà di intervenire per fornire un significato più preciso della precedente disposizione (e, dunque, di attribuirle natura interpretativa), dall'altro, non si comprende per quale ragione, se il legislatore aveva intenzione di adottare un provvedimento di natura interpretativa, sia stata espressa in maniera esplicita la decorrenza della sua applicazione sin dagli esercizi successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2007 (quindi retroattivamente), visto che è *in re ipsa* che la

¹³² Per una disamina dei profili critici dell'Irap si rinvia a R. PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, n. 4/2006, p. 123 ss.

¹³³ La regola introdotta dal comma 281 riguarda una peculiare modalità di determinazione del reddito che implica l'irrelevanza fiscale dei corrispettivi pattuiti assumendo il valore normale delle transazioni effettuate. Tale regola, recata dal comma 7, art. 110 DPR n. 917/1986, così come le altre disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi, era richiamata in maniera espressa dal d.lgs. n. 446/1997 (cd. decreto Irap). La citata legge n. 244 ha modificato le regole di determinazione della base imponibile Irap, introducendo un nuovo criterio in base al quale il tributo regionale è determinato esclusivamente sulla base delle risultanze del prospetto del conto economico e le rettifiche di natura tributaria applicabili, sono espressamente previste dal d. lgs. n. 446/1997.

legge interpretativa espliciti i suoi effetti chiarificatori con decorrenza dalla data di entrata in vigore della norma interpretata¹³⁴.

Ciò posto, per attribuire portata interpretativa al comma 281 della disposizione normativa in argomento appare necessario verificare la sussistenza dei presupposti individuati dalla giurisprudenza per l'attribuzione della qualificazione di natura interpretativa di una norma.

Come riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale, la legge interpretativa, affinché possa esplicare considerata legittima, deve limitarsi «ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario»¹³⁵

In caso contrario, la legge non avrebbe natura interpretativa ma innovativa.

Nella fattispecie il suddetto requisito non sembrerebbe sussistere.

Difatti, non si avverte che la modifica legislativa introdotta a fine 2007, volta a eliminare l'obbligo di tenere conto delle disposizioni delle imposte sui redditi anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap, potesse avere, tra le possibili interpretazioni, quella secondo cui - contrariamente a quanto espressamente sancito - le regole riguardanti la disciplina dei prezzi di trasferimento, sarebbero rimaste in ogni caso applicabili.

Ciò per due ordini di considerazioni: la prima in base alla quale l'interprete deve, in primo luogo, attenersi al criterio letterale della disposizione normativa.

Nell'attuale testo del d.lgs. n. 446/1997 sono previste delle regole volte a prevedere una regime tributario difforme rispetto alle risultanze contabili; ma tale differente regime è espressamente previsto¹³⁶.

Pertanto, qualora il legislatore avesse voluto che le disposizioni sui prezzi di trasferimento recate dall'art. 110, DPR n. 917/196 fossero applicabili anche con

¹³⁴ Sul punto A. VICINI RONCHETTI, *Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto Irap dalla legge di stabilità per il 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 465.

¹³⁵ Corte costituzionale, sentenze 22 maggio 2013 n. 103; 17 ottobre 2011, n. 271, in www.cortecostituzionale.it

¹³⁶ Si veda, ad esempio, il regime dell'imposta sugli immobili o il regime delle perdite su crediti che pur essendo teoricamente inclusi nella base imponibile, sono espressamente esclusi.

riferimento alla quantificazione della base imponibile Irap, ciò sarebbe avvenuto esplicitamente¹³⁷.

Inoltre, l'irrilevanza della regole tributarie nella determinazione della base imponibile Irap rientra nella modifica sistematica alla disciplina del tributo regionale come affermato anche dalle relazione alla legge n. 244/2007.

Il requisito della prevedibilità è pertanto difficilmente riscontrabile nel caso di specie.

Tale modifica di natura sistematica è stata motivata dal legislatore stesso con la volontà di introdurre una netta separazione delle regole di determinazione dell'Irap, rispetto a quelle applicabili ai fini delle imposte sui redditi nonché semplificare l'attività, eliminando l'applicazione di regole tributarie attribuendo rilevanza alle sole poste indicate nel bilancio d'esercizio.

Nella relazione di accompagnamento alla legge n. 244/2007, con riferimento all'introduzione delle nuove regole per la base imponibile Irap, si afferma che «nel sistema vigente, la base imponibile dell'Irap è percepita come una sorta di copia di quella dell'Ires. Il nuovo sistema, invece, segna uno “sganciamento” del tributo regionale dall'imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto, con le modifiche recate al d.lgs. n. 446 del 1997 dal comma 12 dell'articolo 3 in esame, eliminando nell'Irap le variazioni fiscali e modificandone la base imponibile per avvicinarla maggiormente, nei vari settori, ai criteri adottati in contabilità nazionale per il calcolo del valore della produzione e del valore aggiunto nei vari settori economici».

Alcuni autori confermano la separazione voluta dal legislatore tra regole previste dalle disposizioni sulle imposte sui redditi e determinazione della base imponibile, prevedendo la «eliminazione» delle regole fiscali anche ai fini

¹³⁷ Come statuito, ad esempio, per il regime tributario delle perdite su crediti o per le minusvalenze o plusvalenze derivanti dalla alienazione di beni immobili non strumentali di cui all'art. 5 del d.lgs. n. 446/1997.

semplificatori¹³⁸. Tale modifica sistematica è stata peraltro confermata anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate¹³⁹.

Sulla scorta di simili considerazioni, la dottrina ha ritenuto non riscontrabili, nella fattispecie, i requisiti per la qualificazione della disposizione normativa in argomento come interpretativa. È stato, infatti, ritenuto che con essa il legislatore abbia introdotto «una norma innovativa e non certo interpretativa»¹⁴⁰.

Natura interpretativa, sempre con riferimento all'imposta sul valore aggiunto della produzione è stata, viceversa, riconosciuta all'art. 11, comma 3, del d.lgs. 446/1997¹⁴¹ dalla giurisprudenza di legittimità. In particolare ha affermato la Cassazione che «il carattere interpretativo della citata disposizione della legge finanziaria 2003 è fuor di dubbio, ricorrendone, secondo l'orientamento espresso da questa Corte e dal giudice delle leggi, tutte le condizioni in quanto essa: a) chiarisce il significato della norma preesistente, esplicitandone uno dei contenuti possibili, anzi, per quanto sin qui detto, l'unico contenuto possibile; b) risolve in un senso determinato un obiettivo contrasto giurisprudenziale dimostrato dall'esistenza di pronunce emesse dai giudici di merito pro e contro la tesi interpretativa enunciata; c) non viola il principio dell'affidamento in una interpretazione non contrastata della norma, stante che l'amministrazione ha, in modo inequivoco e costante, attribuito alla stessa il significato enunciato dalla disposizione interpretativa e che le controversie concernono istanze di rimborso avanzate dai contribuenti»¹⁴².

¹³⁸ R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 1045. In senso conforme si veda anche P. PRETRANGELI, *La problematica applicazione all'Irap dei principi di competenza e inerenza*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2163 ss.

¹³⁹ Circolare 39/E 22 luglio 2009 in cui si afferma: «...in linea generale la rilevanza Irap dei componenti positivi e negativi segue il principio di derivazione dalle voci rilevanti del conto economico, così che la ricorrenza del requisito di inerenza rileva - già ai fini civilistici - come condizione per imputare a conto economico un determinato componente negativo di reddito».

¹⁴⁰ A. VICINI RONCHETTI, *op. cit.*, p. 470.

¹⁴¹ Secondo cui i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, fatta eccezione per quelli correlati a componenti negativi non ammessi in deduzione, deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione dalla base imponibile delle imposte sui redditi, sempre che l'esclusione dalla base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive non sia prevista dalle leggi istitutive dei singoli contributi ovvero da altre disposizioni di carattere speciale.

¹⁴² Cfr. Cass., sentenza 1° marzo 2007, n. 4838, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 755. In senso critico rispetto alla citata sentenza si esprime R. SCHIAVOLIN, *La Suprema Corte conferma la*

Esclusa, dunque, una portata interpretativa dell'art. 1, comma 281, della legge n. 147/2013, è giusto chiedersi se la retroattività disposta dalla norma trovi giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale e sia, pertanto, legittima.

Al riguardo, e volendo aderire all'orientamento della giurisprudenza costituzionale più restrittivo, che fa discendere la compatibilità delle norme retroattive dalla prevedibilità delle stesse, deve evidenziarsi che la nuova regola di determinazione della base imponibile introdotta dal comma 281 della legge 147/2013 era difficilmente prevedibile dal contribuente proprio perché essa stessa è stata abrogata dalla legge del 2007 e pertanto sarebbe contraddittorio pensare che il legislatore abbia abrogato l'obbligo di applicare le regole delle imposte su redditi per la determinazione della base imponibile Irap ma, al tempo stesso, non abbia voluto farlo con riferimento alle regole sui prezzi di trasferimento.

L'iniziativa del legislatore potrebbe apparire, pertanto, più un tentativo di colmare una eventuale lacuna normativa che la volontà di precisare il significato della norma originaria¹⁴³.

A ogni modo, le problematiche sopra esposte risultano di non facile soluzione, ragion per cui è auspicabile un intervento normativo e/o giurisprudenziale chiarificatore.

6. L'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente: un limite alla retroattività della legge tributaria.

rilevanza Irap anche per il passato dei contributi, pur se esclusi dall'imponibile nelle imposte sui redditi, in Giur trib., 2007, p. 777 ss.

¹⁴³ Altro esempio di norma tributaria sin dal suo albero discussa per gli effetti retroattivi è rappresentato dall'art. 19, del decreto legge n. 201/2011, convertito con modificazioni in legge n. 214/2011. Ivi è prevista, per le attività finanziarie che hanno beneficiato del cd. scudo fiscale (ex artt. 13-bis, decreto legge n. 78/2009 – convertito con modifiche nella legge n. 102/2009 – nonché 12 e 15, d.l. 350/2001 – convertito con modifiche nella legge n. 409/2001), l'applicazione di una nuova imposta. Nata nel decreto d'urgenza come «imposta straordinaria», in sede di conversione è diventata una «imposta di bollo speciale annuale». Gli intermediari finanziari - i quali a suo tempo ricevettero le «dichiarazioni riservate», o che detengono in custodia od amministrazione attività finanziarie rimpatriate - debbono trattenere il nuovo tributo, fermo restando che il titolare delle attività stesse deve mettere a disposizione la provvista necessaria all'adempimento fiscale.

Come osservato, la Costituzione non contempla in maniera espressa il divieto di retroattività delle norme, se non con riferimento esclusivo a quelle penali¹⁴⁴. Sicché ogni qual volta il problema della retroattività di norme tributarie si è posto in teoria e in prassi, il solo referente normativo è stato per decenni quello di cui all'art. 11, comma 1, delle cd. preleggi.

Solo in tempi relativamente recenti il legislatore è intervenuto sul tema in trattazione con lo Statuto del contribuente, il cui art. 3, comma 1, sancisce la regola della irretroattività (fatte salve le norme d'interpretazione autentica, considerate però eccezionali *ex art. 1 cpv.*).

L'approvazione dello Statuto, con un'espressa previsione del principio di irretroattività delle disposizioni tributarie non ha, tuttavia, agevolato il ruolo dell'interprete e ciò alla luce, soprattutto, della particolare forma, legge ordinaria, assunta da tale testo normativo e, quindi, dai conseguenti dubbi sulla reale tenuta dei suoi principi, tra cui quello di irretroattività¹⁴⁵.

Tanto è vero che si sono manifestate due distinte correnti di pensiero in ordine alla rilevanza, nel nostro ordinamento, di quanto recato dalla disposizione statutaria¹⁴⁶.

Un primo filone, facendo leva sull'aspetto formale della norma, attribuisce una portata svalutativa al principio di irretroattività il quale, pur essendo proclamato, non

¹⁴⁴ È stato da taluni osservato che se la norma penale costituisce la massima espressione della sanzione nel sistema - e va a incidere su diritti fondamentali della persona - anche la fattispecie impositrice è idonea a intaccare taluni diritti costituzionalmente garantiti, quali la libertà d'iniziativa economica e laintangibilità patrimoniale. Per tale ragione il parallelismo esistente tra materia penale e tributaria, se funziona per la riserva di legge (che pure è assoluta nell'art. 25 della Costituzione e relativa nell'art. 23), dovrebbe altrettanto sussistere con riferimento all'efficacia della legge ordinaria nel tempo. La tesi è di F. M. GIULIANI, *La retroattività nell'ordinamento tributario*, in *Quadrimestre di Business and Tax*.

In giurisprudenza è stato, tuttavia, chiarito che sebbene l'ordinamento tributario presenti caratteristiche simili a quello penale, non potrebbe attribuirsi alla pena e all'imposta la comune funzione di limitazione della libertà del singolo e, di conseguenza, estendere l'irretroattività operante nel settore penale in quello tributario. I principi di solidarietà finanziaria e di uguaglianza, posti alla base di tutte le norme tributarie e il carattere non punitivo di queste, indurrebbero, pertanto, a disattendere un'assimilazione di tali disposizioni con le norme penali. Cfr. Cass., sentenza 8 settembre 2014, n. 18885.

¹⁴⁵ Per quanto in particolare riguarda la disposizione di cui all'art. 3, si veda V. MASTROIACOVO, *L'efficacia della norma tributaria nel tempo*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di Fantozzi e Fedele), Milano, 2005, p. 93 ss.

¹⁴⁶ Per un'approfondita disamina della problematica in argomento, si rimanda a S. DORIGO, *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, p. 603.

costituirebbe neppure un principio interpretativo, potendo una legge successiva allo Statuto derogarvi senza con ciò violare alcuna regola di rango superiore.

Secondo tale pensiero, la stessa formulazione letterale della norma confermerebbe una simile lettura, laddove il comma 1 dell'art. 3 non prevede un divieto assoluto, bensì relativo, il che porrebbe il legislatore nella condizione di derogarvi sol che abbia l'accortezza di fornire una giustificazione espressa, qualunque essa sia¹⁴⁷. L'esigenza di assicurare un gettito all'Erario in una situazione di emergenza, dunque, potrebbe astrattamente assurgere, secondo questa visione, a canone ordinario di derogabilità del principio che finirebbe invece ridotto a mero simulacro.

In contrasto con la lettura svalutativa della norma si è, invece, sviluppato un orientamento di tipo garantista¹⁴⁸, che individua nell'art. 3 dello Statuto la mera codificazione di un preesistente principio posto alla base del nostro sistema tributario e dotato quindi, anche per l'indubbia matrice internazionale ed europea che lo contraddistingue¹⁴⁹, di una forza di resistenza particolare rispetto a successive modificazioni.

Tale impostazione pone il fulcro della norma non sulla derogabilità, quanto sul principio, enfatizzando come la possibilità di deroga sia da intendersi come eccezionale e come tale sorretta da una motivazione idonea ad essere vagliata nel quadro del sistema nel suo complesso.

Da questo punto di vista, allora, l'emergenza fiscale in sé non potrebbe mai costituire valida causa giustificativa per l'introduzione di norme retroattive, atteso che - essendo il reperimento di un gettito la finalità tipica di qualsiasi norma tributaria - essa finirebbe per ribaltare il principio, rendendolo di fatto inoperante¹⁵⁰.

¹⁴⁷ In tal senso E. DE MITA, *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Boll. trib.*, 2008, 1642 ss., e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*. Parte generale, Milano, 2012, p. 18.

¹⁴⁸ Si veda, tra gli altri, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo delle norme tributarie*, Milano, 2005, p. 121, il quale riconosce che il divieto di retroattività sancito dall'art. 3 sarebbe vincolante per il legislatore successivo allo Statuto, per effetto della specialità della disciplina recata dallo Statuto.

¹⁴⁹ In tal senso, tra gli altri, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 279 ss.

¹⁵⁰ È stato, in proposito, osservato che «se bastasse l'esigenza di cassa la “retroattività” della norma tributaria cesserebbe dall'essere eccezionale e giustificata da obiettivi, specifiche esigenze, come deve essere, ma diverrebbe il tratto normale di qualsiasi norma fiscale, perché, come è evidente,

In una versione più radicale, tale orientamento è pervenuto ad attribuire alle disposizioni dello Statuto, ivi compresa quella dell'art. 3, natura di norme interposte tra i precetti costituzionali, di cui esse sono espressione ai sensi dell'art. 1, e le leggi ordinarie: con la conseguenza che esse costituirebbero parametro di riferimento per il giudizio di costituzionalità di queste ultime¹⁵¹.

Come in dottrina, anche in giurisprudenza sono state assunte differenti posizioni in merito alla effettiva portata dell'art. 3 dello Statuto.

In tale contesto, difatti, si può cogliere, seppur necessariamente esemplificando, una non completa coincidenza tra gli orientamenti del giudice di legittimità e quelli del giudice costituzionale.

La Cassazione, in particolare, in più di una occasione ha enfatizzato la rilevanza dell'art. 3 dello Statuto quale principio informatore dell'ordinamento tributario, da valere in ogni caso quale «principio di interpretazione delle sue disposizioni, anche pregresse»¹⁵². La natura della norma quale espressione di un principio generale fa dunque sì che sussista un vincolo alla retroattività tributaria, salvo casi eccezionali espressamente previsti: «in tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 legge 27 luglio 2000 n. 212 (cosiddetto Statuto del contribuente), il quale ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi stabilito dall'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista»¹⁵³.

Dunque, la Cassazione valorizza la disposizione dello Statuto quale manifestazione scritta di un principio immanente all'ordinamento fiscale, che affonda le proprie radici nel tessuto assiologico della Costituzione, di cui rappresenta la realizzazione; in tal senso, essa è idonea a orientare la condotta anche del legislatore,

applicare una disciplina nuova, più pesante, restrittiva e punitiva (non solo per il futuro ma) anche per il passato, o per un periodo di imposta non ancora chiuso, significa, ovviamente, incrementare il gettito» Così G. MARONGIU, *op. ult. cit.*, p. 98.

¹⁵¹ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, p. 63, ove afferma che «la legge ordinaria che deroga alla disciplina posta dallo Statuto non è priva di effetti, ma si presta ad essere censurata dal punto di vista della sua conformità ai precetti costituzionali richiamati dal comma 1 del citato art. 1».

¹⁵² Cass., sez. trib., sentenza 29 aprile 2009, n. 10028, in *Giur. trib.*, 2009, p. 876 ss.

¹⁵³ Cass., sez. trib., sentenza 9 dicembre 2009, n. 25722.

oltre che degli interpreti - in special modo dei giudici - imponendo di attribuire alle norme di dubbia portata temporale un effetto il più possibile coerente con il predetto principio¹⁵⁴.

Si tratta evidentemente di un approccio aperto che spiega, dunque, anche il perché, sebbene in pronunce rimaste isolate, la Cassazione sia perfino giunta ad attribuire all'art. 3 del rango di norma interposta, come tale idonea a fungere da parametro nel giudizio di costituzionalità delle leggi¹⁵⁵.

Appare rilevante, anche al fine della riflessione che si farà in seguito, la costante insistenza della Suprema Corte sul rapporto di stretta consequenzialità tra l'irretroattività della legge tributaria ed il principio di affidamento del contribuente, che su di esso riposa: «l'art. 3 dello Statuto [...] si inquadra [...] all'interno del principio più generale di correttezza e buona fede cui devono essere improntati i rapporti tra amministrazione e contribuente e che trova espressione non solo nell'art. 10 che ha per oggetto la tutela dell'affidamento e della buona fede, ma anche in una serie di altre norme dello Statuto»¹⁵⁶.

Emerge, in sostanza, l'esigenza di collocare l'irretroattività nel quadro sistematico dell'ordinamento nel suo complesso, quale tassello indispensabile a realizzare, insieme ad altri principi fondamentali, il giusto equilibrio nei rapporti tra fisco e contribuente.

Di converso, il giudice delle leggi ha adottato un atteggiamento in qualche misura più cauto sull'effettiva portata della disposizione di cui al richiamato art. 3.

La costante negazione della rilevanza della norma quale parametro interposto di costituzionalità delle leggi, si è accompagnata alla sua valorizzazione quale mero

¹⁵⁴ Ciò che, pacificamente, consente di ritenere possibile l'applicazione retroattiva di norme più favorevoli per il contribuente, come precisato dalla Suprema Corte: «il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un'ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)». Così Cass., sentenza 21 aprile 2001, n. 5931.

¹⁵⁵ Cass., sez. trib., sentenza 14 aprile 2004, n. 7080, ove si legge che «ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che l'escluda, l'interprete dovrà dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto».

¹⁵⁶ Così Cass., sez. trib., sentenza 30 marzo 2001, n. 4760.

ausilio interpretativo, rispetto al quale, peraltro, sembra talvolta trasparire la relativa facilità del legislatore di apportarvi deroga.

In sostanza, a differenza della Cassazione, la Corte costituzionale - pur muovendo dai medesimi presupposti - appare propensa a confinare l'efficacia dell'art. 3 dello Statuto all'ambito interpretativo, escludendo, viceversa, che esso possa avere la funzione di strumento di indirizzo dell'attività legislativa¹⁵⁷.

Una recente manifestazione di siffatto atteggiamento la si rinviene nella pronuncia con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata, con riferimento agli artt. 3, 24, 25 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale delle disposizioni, introdotte nel 2006¹⁵⁸, che avevano previsto il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di una violazione comportante l'obbligo di denuncia penale in capo agli uffici dell'amministrazione finanziaria¹⁵⁹.

Nella fattispecie, il giudice del rinvio aveva, tra l'altro, sollevato il contrasto delle norme denunciate con l'art. 3, comma 3, dello Statuto, il quale vieta la proroga dei termini di prescrizione e decadenza per la notifica degli accertamenti d'imposta. La Corte, con una statuizione che è riferita all'intero corpo dell'art. 3, ha ribadito che tale articolo «non può essere qui evocato quale parametro di legittimità costituzionale», dal momento che le disposizioni dello Statuto «non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali».

Vi è, quindi, nel diverso approccio che, rispettivamente, la Corte di cassazione e la Corte costituzionale riservano all'interpretazione dell'art. 3 dello Statuto il segno dei limiti non certo della norma, quanto invece di una lettura che pretenda di polarizzare su di essa il giudizio in merito al fondamento e agli effetti del principio di

¹⁵⁷ In questo senso, cfr. sentenza 27 febbraio 2009, n. 58, nella quale la Corte ha affermato che «non esiste un principio di irretroattività della legge fondato sull'evocato parametro, né hanno rango costituzionale - neppure come norme interposte - le previsioni della legge n. 212/2000».

¹⁵⁸ Trattasi del comma 3 dell'art. 57 del DPR n. 633/1972, come modificato dall'art. 37, comma 25, del decreto legge n. 223/2006 convertito in legge n. 248/2006, il quale prevede il raddoppio dei termini di accertamento nel caso di violazione che comporti l'obbligo di denuncia per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000.

¹⁵⁹ Corte cost., sentenza 25 luglio 2011, n. 247. Per i primi commenti, si vedano P. GRAZIANO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento dopo la sentenza n. 247/2011 della Corte costituzionale: problemi risolti e problemi aperti*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, p. 1129 ss.; e P. MARELLO, *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1296 ss.

irretroattività della legge tributaria, senza tentare invece di collocarlo nel più ampio contesto assiologico del nostro ordinamento tributario. Il differente approccio del giudice di legittimità, da una parte, e del giudice delle leggi, dall'altra, in altri termini può mettere in luce il comune intendimento di fondo, ovvero che la questione dell'irretroattività della legge tributaria debba essere affrontato superando le rigidità dell'art. 3 dello Statuto e guardando, invece, alla trama di principi e valori già presente nel tessuto della Costituzione¹⁶⁰.

Nonostante le richiamate differenziazioni tra le impostazioni dottrinarie e giurisprudenziali sull'effettiva portata dell'art. 3 dello Statuto, non v'è dubbio che la positivizzazione del principio di irretroattività della legge tributaria a opera dello Statuto abbia colmato una lacuna evidente dell'ordinamento fiscale.

Al riguardo, le argomentazioni «svalutative», di cui si è dato conto in precedenza e che trovano in vario modo conferma in parte della giurisprudenza, sembrano mal conciliarsi con la *ratio* dello Statuto che supporta la tesi secondo cui l'art. 3 presenta una particolare forza di resistenza, rispetto a norme successive derogatorie, tale da conferirgli - se non proprio rango costituzionale - quanto meno un ruolo di obbligato riferimento a livello non solo ermeneutico ma anche dell'attività del legislatore.

Del resto, vi è una stretta connessione tra la predetta norma e l'art. 1, comma 1, dello Statuto stesso, il quale contiene, come noto, l'autoqualificazione della legge quale provvedimento attuativo della Costituzione, le cui norme costituiscono «principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali».

¹⁶⁰ È stato osservato che «l'apparente maggiore rigidità della Corte costituzionale, rispetto alle aperture della Suprema Corte, si spiega, verosimilmente, con l'esigenza di pronunciarsi sui parametri di costituzionalità evocati via via dai giudici remittenti: laddove sia invocato l'art. 3 dello Statuto, la pronuncia di inammissibilità o infondatezza consegue alla considerazione che essa non è norma interposta, ma non esclude che il principio dalla stessa enunciato non possa rilevare in base ad altre norme della Carta. Non è irrilevante - e ci torneremo in seguito - che, al pari della Cassazione, anche il Giudice delle leggi abbia invocato, al fine della costruzione di un divieto di norme fiscali retroattive, il principio dell'affidamento (cfr. Corte cost., sentenza 4 novembre 1999, n. 416), in tal modo manifestando l'esigenza di un approccio al problema che investa il complesso delle disposizioni garantistiche della Costituzione». In tali termini, S. DORIGO, *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 603.

Lo Statuto può essere, quindi, qualificato come lo strumento attraverso cui il legislatore ordinario ha inteso dare univoca attuazione a taluni fondamentali principi costituzionali: le disposizioni statutarie non sembrerebbero poter essere, pertanto, riguardate sul piano meramente formale, come fonte giuridica idonea, appunto per la loro forma, a confondersi con la pletora di leggi tributarie ordinarie e a essere, quindi, suscettibili di modifica, deroga o, addirittura, abrogazione da parte di strumenti normativi di pari rango successivi.

Per tale strada, infatti, si eluderebbero le finalità del legislatore dello Statuto di porre in essere uno strumento volto a completare, sul piano pratico ed applicativo, il disegno delineato dalla Carta costituzionale.

D'altra parte, c'è chi intravede nel nostro ordinamento una naturale propensione ad attribuire al legislatore ordinario compiti di attuazione costituzionale, garantendo la conseguente tutela delle discipline che ne scaturiscono anche al di là degli ordinari canoni relativi alla successione delle leggi nel tempo.

Da questo punto di vista, dunque, predicare la superiorità assiologica dell'art. 3 dello Statuto e la conseguente resistenza del principio da esso enunciato non paiono condotte che dovrebbero destare sorpresa tra gli interpreti, laddove tali caratteri derivino dalla consapevole scelta del legislatore .

Pertanto, proprio la matrice costituzionale delle norme dello Statuto - e quindi anche dell'art. 3 - suggerisce l'esigenza di un approccio in parte differente, in ipotesi idoneo a oltrepassare, con l'esclusivo riferimento all'art. 3 medesimo, le questioni interpretative che una lettura formalistica dello stesso hanno come si è visto ingenerato.

Atteso che l'art. 1, comma 1, dello Statuto statuisce che le disposizioni di questo costituiscono attuazione di una serie di regole di fonte costituzionale, è stato in dottrina sostenuto che la vera indagine da compiere per rintracciare la radice dell'efficacia del principio di irretroattività tributaria debba aver riguardo non tanto alla disposizione dello Statuto che lo esprime, bensì alle norme costituzionali che si collocano alla base di quello. Seguendo questa impostazione non è, pertanto, all'art. 3

che occorre far riferimento per comprendere portata e limiti dell'irretroattività tributaria, quanto piuttosto ai fondamenti costituzionali della stessa.

È evidente, tuttavia, che non si tratta di sminuire la portata dello Statuto, la cui funzione di orientamento per i giudici ribadita dalla giurisprudenza di legittimità ha un impatto pratico fortissimo; quanto, piuttosto, di dare atto che i principi in esso espressi trovano già affermazione e dimora nella stessa Costituzione¹⁶¹.

¹⁶¹ In tali termini anche S. DORIGO, *op. cit.*, il quale osserva che «il riferimento che viene frequentemente fatto, non ultimo come si è visto dalla Corte di cassazione, alla tutela dell'affidamento ed all'art. 3 Cost. quali ragioni giustificatrici di un divieto di applicazione retroattiva delle norme impositive, costituisce il segnale di uno sforzo volto non solo ad attribuire un significato garantistico all'irretroattività, ma ancor prima a collocarla saldamente nel novero dei principi fondamentali del nostro ordinamento».

CAPITOLO II

L'AFFIDAMENTO NEGLI ATTI INTERPRETATIVI

DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Il dovere di informazione quale obbligo procedimentale dell'Amministrazione finanziaria – 2. L'affidamento nelle circolari dell'amministrazione finanziaria – 3. Segue: la tesi della tutela rafforzata del legittimo affidamento alla luce della disciplina sull'interpello ordinario – 4. Segue: tutela dell'affidamento ed efficacia dei pareri resi nel procedimento d'interpello c.d. speciale – 5. L'affidamento in comportamenti erronei o fuorvianti dell'amministrazione – 6. Tutela dell'affidamento ed esercizio dell'autotutela tributaria – 7. Segue: le tutele azionabili dal contribuente – 8. Segue: le conseguenze dell'esercizio del potere di autotutela.

1. Il dovere di informazione quale obbligo procedimentale dell'amministrazione finanziaria.

Come osservato, l'ulteriore profilo in cui viene in considerazione in principio dell'affidamento e della buona fede è quello relativo all'attività interpretativa dell'amministrazione finanziaria che si inserisce nell'esercizio dei poteri di direttiva, di programmazione e di coordinamento.

Tale attività viene tradizionalmente esercitata ed esternata soprattutto mediante circolari e, più in generale, mediante atti interpretativi (note, risoluzioni, pareri e risposte fornite su interpello del contribuente) che contengono indicazioni e direttive in merito all'interpretazione delle disposizioni disciplinanti il rapporto impositivo.

È evidente che l'attività in questione – laddove non degeneri, divenendo attività sostanzialmente legislativa – risponda alle imprescindibili esigenze di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione. E difatti, in un ordinamento caratterizzato da elevata incertezza e complessità, quale quello tributario, l'interpretazione dell'amministrazione finanziaria risulta astrattamente idonea a garantire, da un lato, l'uniforme applicazione della legge e, dall'altro, un miglior funzionamento del sistema tributario stesso.

Ed è parimenti evidente che l'utilità dell'attività interpretativa in oggetto sarà tanto maggiore quanto più il relativo risultato risulti vincolante per l'amministrazione finanziaria; in altri termini, la funzione di stimolo alla collaborazione dei contribuenti

assolta dall'interpretazione dell'amministrazione viene meno se e in quanto questa sia libera di disattenderne l'esito.

Rimandando ai paragrafi successivi l'analisi delle problematiche concernenti l'affidamento riposto dal contribuente rispetto all'attività interpretativa dell'amministrazione finanziaria, appare utile, in questa sede, soffermarsi brevemente sul dovere di informazione quale obbligo procedimentale dell'amministrazione stessa.

Il legislatore fiscale, infatti, nel disciplinare i procedimenti di attuazione del tributo, ha posto una serie di obblighi procedimentali in capo all'amministrazione finanziaria.

Detti obblighi, come rilevato dalla dottrina amministrativa¹⁶² in relazione alle previsioni contenute nella legge n. 241/1990, assumono duplice rilevanza: interna, consentendo lo svolgimento del procedimento e la sua conclusione; esterna, assicurando ai soggetti coinvolti il conseguimento di determinate utilità – espressione del principio costituzionale di buon andamento - «autonome e svincolate dalla cd. spettanza della pretesa sostanziale [...] in ordine al contenuto del provvedimento amministrativo».

I diritti e i correlativi obblighi procedimentali costituiscono garanzie formali previste dal legislatore, dirette al conseguimento della decisione o del provvedimento della pubblica amministrazione, strutturalmente autonome rispetto all'esito finale del procedimento.

La loro violazione è idonea a produrre, da un lato, effetti sulla validità dei provvedimenti dell'autorità e, dall'altro, legittimare il consociato ad agire in sede civile per i pregiudizi subiti in conseguenza della condotta dell'ufficio pubblico¹⁶³.

¹⁶² Sul punto si veda G. PASTORI, *Attività amministrativa e tutela giurisdizionale nella L. n. 241/1990 riformata*, in AA. VV., *La riforma della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzie della legalità e amministrazione di risultato*, a cura di L.R. Perfetti, Padova, 2008, p. 4.

¹⁶³ Alcuni hanno evidenziato come l'amministrazione e il privato sarebbero legati da un vincolo di natura contrattuale da «contatto qualificato» in base al quale il soggetto leso potrebbe proporre un'azione di responsabilità nei confronti dell'amministrazione per violazione degli obblighi di condotta, riconducibili alla categoria degli obblighi di protezione, con contenuto specifico indicato dal legislatore. Difatti, in applicazione della clausola generale di correttezza e buona fede, l'amministrazione sarebbe tenuta all'osservanza di cd. obblighi di protezione del privato, entrato in «contatto» con questa. Così C. CASTRONOVO, *La nuova responsabilità civile*, Milano, 2006; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 38.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, il contatto del cittadino con l'amministrazione è «caratterizzato da uno specifico dovere di comportamento nell'ambito di un rapporto che in virtù delle garanzie che assistono l'interlocutore dell'attività procedimentale, diviene specifico e differenziato. Dall'inizio del procedimento l'interessato, non più destinatario passivo dell'azione amministrativa, diviene il beneficiario di obblighi che la stessa sentenza 500/99/SU identifica nelle regole di imparzialità, di correttezza e di buona amministrazione alle quali l'esercizio della funzione pubblica deve ispirarsi e che il giudice ordinario può valutare, in quanto si pongono come limiti esterni alla discrezionalità»¹⁶⁴.

Difatti, il privato può dirsi titolare di un diritto soggettivo nelle ipotesi in cui l'amministrazione non è libera di scegliere la condotta da seguire per il perseguimento dei propri scopi, ma è vincolata alle indicazioni provenienti dal legislatore. Dette condizioni – assenza di discrezionalità e predeterminazione normativa – si verificano in ambito fiscale, ove l'attività dell'amministrazione è vincolata¹⁶⁵ dalle indicazioni della normativa che individua – nello Statuto ma anche nella disciplina di settore – una serie di diritti a favore del contribuente e di obblighi che gravano sull'autorità finanziaria.

In tale ambito sono escluse valutazioni di opportunità e di convenienza da parte dell'ufficio impositore sul comportamento da adottare, salva evidentemente l'applicazione di una certa discrezionalità in sede istruttoria che può essere esercitata nel rispetto dei limiti imposti dalla normativa quando, in base a specifiche esigenze poste dal caso concreto, è necessario decidere la tecnica di controllo e il tipo di strumento istruttorio cui far ricorso¹⁶⁶. Scelta che viene adottata tenendo in

¹⁶⁴ In tali termini Cass., sentenza 10 gennaio 2003, n. 157.

¹⁶⁵ Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11, per il quale «in materia tributaria, il potere impositivo dell'amministrazione finanziaria non è un potere discrezionale, ma espressione d'una funzione vincolata», nonché G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 344, secondo cui il potere discrezionale «verrebbe a ledere l'interesse individuale degli altri contribuenti a che l'imposta sia ugualmente e imparzialmente ripartita a carico di tutti e di ciascuno secondo i criteri fissati, per tutti e per ciascuno, dalla legge racchiudente la disciplina sostanziale dell'imposta».

¹⁶⁶ Sulla discrezionalità in sede istruttoria, si veda F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 2011, p. 467; G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli agenti della riscossione*, in C. Glendi, V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 573.

considerazione lo scopo da raggiungere, la tipologia di contribuente da sottoporre a controllo e l'entità dell'imposta che si assume evasa.

Al di fuori di questi spazi, l'attività dell'amministrazione finanziaria è vincolata dalle prescrizioni legislative nell'ambito delle quali assume una importanza notevole il dovere di informazione.

Esso, nelle sue diverse manifestazioni, deve essere osservato in tutti gli stadi di attuazione del prelievo fiscale. L'amministrazione, infatti, è tenuta a comunicare al contribuente tutti gli atti a lui destinati¹⁶⁷. Situazione, questa, che si verifica essenzialmente quando «l'autorità amministrativa ha raccolto materiale ed elementi sufficienti per avere un'idea abbastanza precisa della posizione fiscale del contribuente, vale a dire al termine dell'istruttoria ma prima di adottare una decisione definitiva»¹⁶⁸.

In buona sostanza, l'amministrazione non può scegliere se dare notizia o meno dei dati o dei fatti che potrebbero incidere sulla sua posizione giuridica soggettiva, gravando su essa precisi obblighi informativi.

La violazione di tale adempimento procedimentale non solo potrebbe arrecare pregiudizio al contribuente, qualora si resolvesse nell'adozione di un provvedimento impositivo e/o sanzionatorio¹⁶⁹, ma potrebbe, altresì, condurre gli uffici finanziari ad assumere comportamenti incompatibili coi fini imposti dai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento, nonché da quelli generali di collaborazione, buona fede e trasparenza.

Il dovere di informazione ha trovato ingresso per la prima volta nell'ordinamento tributario con la Statuto del contribuente.

All'interno del citato corpo normativo si delinea un gruppo di norme funzionali alla realizzazione delle c.d. garanzie d'informazione, in applicazione dei principi di

¹⁶⁷ Così R. SACHIAVOLIN, *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. G. Marongiu*, p. 319.

¹⁶⁸ Così M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 43.

¹⁶⁹ Sul punto si veda D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 88.

conoscibilità e chiarezza degli atti impositivi e di informazione e tutela del contribuente.

Tra queste si segnalano, su tutte, quelle contenute nell'art. 6, commi 1 e 2, per le quali l'amministrazione finanziaria deve assicurare non solo «l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati» – e a tale fine fornisce precise indicazioni procedurali – ma anche che «il contribuente abbia conoscenza, tramite atti o attività della stessa amministrazione – dei fatti o delle circostanze dai quali possa derivare per il contribuente «il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione¹⁷⁰».

Anche l'art. 5 sancisce l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di informare il contribuente, di agevolare la completa conoscenza delle disposizioni normative e amministrative inerenti alla materia tributaria, e consentire la tempestiva conoscenza di tutte le circolari e le risoluzioni, nonché di ogni altro atto o decreto¹⁷¹.

L'obbligo di informazione viene, dunque, disciplinato sia sotto il profilo procedimentale – attività attraverso cui viene garantita l'effettiva conoscenza degli atti dell'amministrazione finanziaria – sia sotto quello sostanziale, con particolare riferimento alle informazioni che devono essere rese note al contribuente.

Il legislatore ha attribuito notevole importanza alle «modalità» necessarie a garantire un elevato grado di conoscibilità, sottolineando che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e ogni altra comunicazione devono essere portati a conoscenza del contribuente «in tempi utili» e risultare «comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria». Permettendo, così, l'adempimento delle obbligazioni tributarie «con il minor numero di adempimenti e

¹⁷⁰ Nel commentare il primo comma dell'art. 6 dello Statuto, F. NICCOLINI, *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, p. 172, afferma che «l'atto deve giungere effettivamente nella sfera di controllo del destinatario, in modo tale da esserne presumibile una successiva presa di conoscenza, qualora le condizioni di normale percepibilità possono ravvisarsi integrate; costituisce, pertanto, onere del soggetto attivo della notificazione curare che esse abbiano nel caso di specie a realizzarsi, nei limiti della citata ordinaria diligenza». Viene accolta, inoltre, l'interpretazione tale che il legislatore dello Statuto attribuisce l'effettiva conoscenza dell'atto al duplice adempimento della notifica in senso stretto e della comunicazione aggiuntiva.

¹⁷¹ L'argomento è approfondito da M. BUZZONE, *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2000; M. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela dell'affidamento e della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

nelle forme meno costose e più agevoli», secondo i criteri di economia, e in ordine di tempo e chiarezza del linguaggio.

Appare evidente, pertanto, che le citate disposizioni normative si collocano in un'ottica di semplificazione e trasparenza nella cooperazione tra fisco e contribuente, intravedendosi, una regolamentazione con effetto deflativo del contenzioso.

In dottrina, l'aspetto maggiormente indagato relativamente all'obbligo di informazione, risulta quello procedimentale.

L'attenzione degli studiosi si è, infatti, concentrata soprattutto sulle attività necessarie ad assicurare la conoscenza legale e/o la conoscenza effettiva da parte del contribuente, piuttosto che sulla tipologia di atti che ne costituiscono l'oggetto.

In particolare, ci si è a lungo soffermati sul concetto di conoscenza legale, riferendosi con tale locuzione alla «possibilità o probabilità del contribuente di procurarsi la conoscenza effettiva¹⁷²» degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Tale effetto è garantito dalla notificazione che, per dottrina costante, non è solo una particolare procedura con cui gli atti vengono portati a conoscenza del destinatario, ma la modalità con cui i provvedimenti dell'amministrazione finanziaria «viene ad esistere¹⁷³».

Dal perfezionamento della notificazione decorrono poi i termini decadenziali entro i quali il contribuente può espletare le attività defensionali contemplate dalla legge.

Il legislatore dello Statuto ha, tuttavia, introdotto una serie di indicazioni dirette a elevare i livelli di conoscibilità, ferme restando le disposizioni normative in tema di notificazioni.

Proprio al fine di assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, infatti, l'art. 6, comma 1, dello Statuto impone all'amministrazione finanziaria di «a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente,

¹⁷² Così F. NICCOLINI, *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in A. Fantozzi – A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 164.

¹⁷³ Secondo F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 202 «l'atto di imposizione, in tanto esiste, ed esplica effetti, in quanto sia notificato al destinatario».

ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari».

La portata, senza dubbio innovativa, della richiamata disposizione ha sollecitato l'interesse della dottrina, la quale ha proposto differenti interpretazioni, soprattutto alla luce della clausola di chiusura che affianca la comunicazione del loro contenuto effettivo alla notificazione degli atti.

Secondo alcuni la comunicazione di cui all'art. 6, comma 1, dello Statuto avrebbe funzione suppletiva e residuale rispetto alla notificazione e riguarderebbe i soli atti che non devono essere notificati e per i quali è prevista la sola comunicazione¹⁷⁴. Sicché, la violazione di un simile adempimento integrerebbe un vizio procedimentale con effetti invalidanti per i provvedimenti adottati dall'ufficio.

Altri, invece, considerano la comunicazione come un'attività integrativa del procedimento di notificazione; procedimento in grado di assicurare, in mancanza di tale fase aggiuntiva, la conoscibilità dell'atto, ma non la sua effettiva conoscenza da parte del destinatario. Secondo tale impostazione graverebbe sull'amministrazione l'onere di garantire non solo che l'atto venga trasmesso al contribuente, ma anche che il suo contenuto sia effettivamente conosciuto. In tale modo «il procedimento di comunicazione nel luogo del domicilio legale aggiuntivo verrebbe ad affiancarsi all'ordinario *iter* delle notifiche, o ne diverrebbe parte integrante, idoneo a consentire e realizzare un più elevato grado di probabilità di conoscenza degli atti indirizzati al contribuente, tale da essere equiparato giuridicamente alla conoscenza effettiva»¹⁷⁵.

Una ulteriore interpretazione del dato normativo in argomento viene fornita da un terzo orientamento secondo cui l'art. 6, commi 1 e 2, pur essendo applicabile a tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, in realtà «intende riferirsi, in

¹⁷⁴ A sostegno di tale tesi D. MAZZAGRECO, *op. cit.*, p. 48, secondo cui la trasmissione di irregolarità inviata al contribuente in luogo diverso rispetto a quello espressamente indicato dal contribuente, determina l'illegittimità dell'iscrizione a ruolo operata nell'erroneo presupposto di una comunicazione regolarmente effettuata.

¹⁷⁵ Così F. NICCOLINI, *op. cit.*, p. 199.

particolare, agli atti che non hanno natura provvedimentale, e per i quali, di regola, il legislatore può non aver previsto l'obbligo di notificazione o un'altra formalità idonea allo scopo»¹⁷⁶. Si tratterebbe, ad esempio, di atti che contengono una proposta impositiva, o atti che contengono una espressione della volontà dell'amministrazione e che hanno rilevanza interna, o ancora di atti endoprocedimentali non immediatamente impugnabili, ma se solo conosciuti consentono al contribuente di assumere nel corso del procedimento decisioni consapevoli sulla condotta da osservare.

Di non agevole individuazione appaiono gli atti di cui l'amministrazione finanziaria deve garantire l'effettiva conoscenza.

L'art. 6, comma 2, dello Statuto fa esplicito riferimento agli atti aventi a oggetto fatti o circostanze dai quali possa derivare «il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione». In dottrina è stato ritenuto che con la predetta locuzione il legislatore abbia inteso fare riferimento a ogni elemento, dato, rilievo probatorio che può incidere – in un momento successivo al loro rilevamento e alla loro comunicazione – su un credito vantato dal contribuente¹⁷⁷ ovvero sulla «preliminare quantificazione del maggior tributo e, di conseguenza, sul provvedimento di irrogazione della sanzione e, di conseguenza, sul provvedimento di irrogazione della sanzione, generalmente calcolata in misura proporzionale al tributo contestato al contribuente»¹⁷⁸.

Sotto tale ultimo aspetto, l'art. 6, comma 2, dello Statuto si riferirebbe, dunque, ad atti prodromici non solo al provvedimento di irrogazione della sanzione, ma anche

¹⁷⁶ Così M. PIERRO, *op. cit.*, p. 51.

¹⁷⁷ È stato affermato che gli uffici devono fornire al contribuente la necessaria conoscenza degli atti interni, «chiarendogli come si deve comportare per far valere il suo diritto di credito». Così R. SCHIAVOLIN, *Il dovere di informazione nello Statuto del contribuente*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del Contribuente. Studi in onore del prof. G. Marongiu*, p. 319. In particolare, l'autore sostiene che alla violazione della disposizione da parte dell'amministrazione finanziaria dovrebbe conseguire «la rimessione in termini del contribuente, onde rendere ancora possibile quel risultato che sarebbe stato configurabile se l'ufficio avesse fatto il suo dovere: o meglio, in seguito all'impugnazione dell'atto (diniego di rimborso, accertamento o diverso provvedimento che recupera il credito), il giudice tributario dovrebbe riconoscere come efficace la sanatoria con cui il contribuente abbia proceduto, una volta conosciuta da tale atto la situazione che ostava al riconoscimento del suo credito, o in mancanza rimetterlo in termini perché possa provvedervi, con la conseguenza dell'annullamento del provvedimento».

¹⁷⁸ M. PIERRO, *op. cit.*, p. 59.

a tutti quelli che sono preparatori, strumentali anche all'avviso di accertamento e all'iscrizione a ruolo del tributo sulla base del quale è quantificata la sanzione che l'ufficio intende applicare¹⁷⁹.

Si è rilevato, infatti, che «l'amministrazione, invero, può essere a conoscenza di fatti che, pur non essendo ascrivibili alla fattispecie di cui all'art. 6, poiché non riguardano crediti o, almeno direttamente, pregiudizio al contribuente». In tali situazioni «si potrebbe ritenere che l'art. 6, in quanto positiva esplicitazione del principio costituzionale di buon andamento, sia punto di emersione di un principio più generale che impone all'amministrazione di informare il contribuente anche in fattispecie diverse da quelle indicate. In pratica pur in assenza di una norma specifica, l'amministrazione potrebbe ricavare da una lettura coordinata degli artt. 97 e 6, una regola di comportamento che le impone l'informazione. Ciò implicherebbe che l'Ufficio non potrebbe limitarsi a constatare che le norme statutarie non impongono l'informazione in casi come quelli descritti, ma dovrebbe rintracciare nel tessuto legislativo nel suo complesso una regola di comportamento desumibile da una pluralità di disposizioni o di principi che, da soli o congiuntamente interpretati, delineano la condotta conforme alla Costituzione»¹⁸⁰.

Dalle esposte considerazioni sembra evincersi la sussistenza, nell'ordinamento tributario, di un obbligo generale dell'amministrazione finanziaria di comunicare al contribuente tutti gli atti a lui destinati e, tra questi, in particolare, quelli endoprocedimentali che si collocano nella fase istruttoria, dai quali possono discendere effetti pregiudizievoli per il contribuente stesso.

¹⁷⁹ Sul punto è stato osservato che «l'emanazione di un atto d'imposizione comporta, di regola, anche l'applicazione di sanzioni, in quanto il fatto che legittima l'emanazione di un provvedimento di imposizione (ad esempio, l'omissione della dichiarazione o la presentazione di una dichiarazione infedele o incompleta) costituisce altresì violazione, da parte del contribuente, d'un obbligo, con conseguenze sanzionatorie di natura amministrativa (e, talvolta, anche di natura penale)». Così F TESAURO, *op. cit.*, p. 145.

¹⁸⁰ In tali termini M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 37.

2. *L'affidamento nelle circolari dell'amministrazione finanziaria.*

L'attenzione mostrata dal legislatore per le informazioni che devono essere garantite al contribuente, soprattutto per quelle dalle quali possano derivargli effetti pregiudizievoli, non può che sollecitare una riflessione sugli atti e sulle attività tramite i quali l'amministrazione provvede a tale adempimento.

Soffermandosi per il momento sulle circolari interpretative è pressoché unanime in dottrina e giurisprudenza l'orientamento secondo cui gli atti in questione avrebbero efficacia circoscritta all'interno dell'ordinamento settoriale dell'amministrazione, rispondendo all'esigenza di uniformare l'attività impositiva degli uffici periferici. Si sostiene, al riguardo, che l'interpretazione di una certa norma di legge o di regolamento fornita da organi centrali dell'amministrazione finanziaria sia vincolante nei soli confronti degli uffici periferici gerarchicamente sott'ordinati o, al più, «nei confronti degli enti locali per i tributi di loro competenza e del concessionario della riscossione»¹⁸¹.

Senonché, taluni hanno osservato che l'inefficacia esterna di tale tipologia di atti sia, nella prassi, contraddetta dal contribuente il quale raramente si discosta dall'interpretazione di leggi e regolamenti fornita dall'amministrazione stessa¹⁸², soprattutto in un modello ordinamentale come il nostro, basato sull'autotassazione.

Ne consegue che, sul piano fattuale, le circolari interpretative assumerebbero, seppur indirettamente, una rilevanza esterna che investe i privati.

¹⁸¹ Per una ricostruzione storica della problematica relativa all'efficacia delle circolari interpretative si veda V. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 138 – 139; G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988; S. SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, p. 1077 ss. In giurisprudenza si veda Cass. civ., sez. un., sentenza 2 novembre 2007, n. 23031, in *Riv. dir. trib.* 2008, p. 15. Secondo il giudice di legittimità, infatti, l'interpretazione proveniente da uffici centrali dell'amministrazione mediante circolari, non costituendo fonte del diritto, non vincola né il contribuente, né il giudice tributario.

¹⁸² Sul punto si veda E. DELLA VALLE, *op. ult. cit.*, p. 119. Ad avviso dell'autore ciò avviene innanzitutto perché tale interpretazione appare particolarmente attendibile in ragione del fatto che i funzionari dell'amministrazione finanziaria «sono immersi nella storia della singola norma, ne conoscono l'evoluzione e la *ratio* [...] è insomma una naturale esigenza di certezza a far sì che il contribuente nell'effettuare le proprie scelte, nel programmare la propria libertà, si rivolga soprattutto all'interpretazione dell'amministrazione finanziaria».

D'altra parte, le disposizioni che regolano il funzionamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dell'Agenzia delle Entrate¹⁸³ prevedono funzioni istituzionali di guida e assistenza dei contribuenti in modo da facilitare la corretta conoscenza delle norme e l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Una simile rilevanza sarebbe rafforzata anche dall'art. 5 dello Statuto, a mente del quale l'amministrazione «deve portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con mezzi idonei, tutte le circolari e risoluzioni da essa emanate»¹⁸⁴.

Proprio alla luce di tale ruolo istituzionale, l'art. 10, comma 2, dello Statuto stabilisce che «non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa»¹⁸⁵.

¹⁸³ Artt. 56 lett. f), 59, D.P.R. n. 300/1999 e 14 lett. e), l) m), D.P.R. n. 43/2008.

¹⁸⁴ La giurisprudenza ha precisato che l'emanazione di una circolare da parte dell'Agenzia delle Entrate può essere addirittura idonea a rappresentare il momento da cui far decorrere il termine decadenziale per proporre istanza di rimborso. Ad avviso della Cassazione infatti «il valore meramente ricognitorio di diritti ed obblighi, normalmente ricollegabile all'interpretazione ministeriale, non esclude la possibilità di attribuire valore determinante alla circolare». Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 11 settembre 2009, n. 19623.

¹⁸⁵ Prima dell'adozione dello Statuto, in dottrina vi era chi riteneva che, ai fini dell'applicabilità dell'esimente dell'obiettiva incertezza nei confronti del contribuente che si è uniformato all'interpretazione dell'amministrazione, occorresse aver riguardo sia al tasso di attendibilità della fonte informativa sia delle particolari conoscenze e competenze del contribuente che ha agito: così ad esempio, una circolare proveniente dal Ministro o dal Direttore Generale avrebbe avuto maggiore attendibilità rispetto al responso di un funzionario di un ufficio periferico. Sul punto G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 21.

Tale orientamento è stato seguito anche dalla giurisprudenza costituzionale, secondo cui il fondamento costituzionale dell'efficacia esimente dell'inevitabilità dell'ignoranza della legge penale varrebbe soprattutto «per chi versa in condizioni soggettive d'inferiorità e non può certo essere strumentalizzata per coprire omissioni di controllo, indifferenze ecc., di soggetti dai quali, per la loro elevata condizione sociale e tecnica, sono esigibili particolari comportamenti realizzativi degli obblighi strumentali di diligenza nel conoscere le leggi penali» Così Corte cost., sentenza 24 marzo 1998, n. 364.

Una simile conclusione, tuttavia, generava una serie di perplessità, derivanti, non da ultimo, dal fatto che in materia tributaria spesso sono ugualmente percorribili diverse strade interpretative per cui in realtà non vi è un'interpretazione corretta e una sbagliata, ma più interpretazioni sorrette da adeguate motivazioni logico-giuridiche. In tale contesto, dunque, la rimessione al contribuente esperto del compito di verificare la fondatezza della circolare interpretativa, avrebbe richiesto un comportamento inesigibile.

La disposizione statutaria sembrerebbe attribuire efficacia esimente *tout court* all'affidamento nelle «indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria» senza distinguere a seconda della tipologia di atto in cui è contenuta l'indicazione (circolare, parere, risoluzione, nota) o dell'organo emanante e senza, considerare, altresì, le particolari conoscenze tecniche eventualmente possedute dal contribuente.

D'altra parte, la *ratio* della norma è da ravvisarsi nella volontà del legislatore di evitare che al contribuente, che ha agito nel convincimento, in buona fede, della correttezza e coerenza dell'azione dell'organo tributario, derivi un pregiudizio che si traduca in una posizione giuridica di vantaggio dell'amministrazione, che verrebbe quindi a trarre beneficio dalla propria condotta «scorretta».

La precisa indicazione interpretativa dell'amministrazione è, infatti, la fonte di conoscenza maggiormente idonea a generare, per la sua provenienza e autorevolezza, un affidamento legittimo in capo alla platea dei destinatari della norma, qualora l'interpretazione ivi sostenuta si riveli successivamente contraria alla legge¹⁸⁶.

Difatti, l'amministrazione sembrerebbe libera di modificare successivamente il proprio orientamento, ma il contribuente nei confronti del quale dovesse essere azionata una pretesa per aver tenuto una condotta conforme alle indicazioni in seguito sconfessate, potrà invocare l'affidamento legittimo al fine di ottenere la tutela prevista dallo Statuto.

La rilevanza esimente dell'affidamento nella circolare interpretativa, tuttavia, non sempre appare costituire una tutela sufficiente allorquando l'amministrazione muti orientamento interpretativo aggravando la posizione del contribuente. In particolare, potrebbero esserci casi di ripensamenti interpretativi *in peius* in cui ha poco senso parlare di inapplicabilità delle sanzioni e degli interessi moratori.

Si pensi all'ipotesi del privato il quale, confidando in una circolare che lo abbia indicato tra i soggetti potenzialmente destinatari di un condono erariale, ne abbia fatto richiesta e in seguito l'amministrazione, mutando opinione, intenda escluderlo.

¹⁸⁶ Così D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 273.

In tali circostanze emerge la problematica di accertare se la situazione di affidamento nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria modificata sia suscettibile di tutela anche sotto profili diversi e ulteriori rispetto a quelli meramente sanzionatori o attinenti alla debenza degli interessi moratori. In particolare, ci si chiede se sia possibile ipotizzare in capo all'amministrazione l'obbligo di non disattendere l'originario indirizzo interpretativo nei confronti dei contribuenti che a esso si sono conformati¹⁸⁷.

In proposito, si sono registrati due distinti orientamenti, uno sfavorevole al contribuente, l'altro volto ad assicurare allo stesso una piena tutela.

Il primo orientamento «restrittivo» esclude che possa considerarsi illegittimo, e quindi annullabile dal giudice, l'atto dell'amministrazione finanziaria che abbia fatto applicazione del *revirement in peius* nei confronti del contribuente che si era adeguato all'indirizzo interpretativo contenuto in una precedente circolare favorevole allo stesso, ovvero che sia illegittimo l'atto dell'ufficio periferico che abbia disatteso una circolare siffatta, senza che in concreto vi sia stato alcun mutamento interpretativo a livello centrale.

Tale tesi si fonda con tutta evidenza sulla natura meramente «interna» all'amministrazione delle circolari cd. interpretative¹⁸⁸, e sulla natura vincolata della funzione impositiva, esclusivamente disciplinata dalla legge. La circolare, quindi, costituirebbe un atto di prassi amministrativa avente valore di mero atto interno che fornisce esclusivamente un parere dell'amministrazione¹⁸⁹.

Se l'interpretazione (errata) contenuta in una circolare vincolasse l'ufficio fiscale - e, in ultima analisi, il giudice, tenuto ad annullarne l'atto - sino a una sua

¹⁸⁷ È un problema che concerne evidentemente le circolari di cui all'art. 11, comma 4, dello Statuto la cui impegnatività è prevista espressamente solo nei confronti dei contribuenti istanti e non già di tutti coloro che a esse si sono eventualmente conformati.

¹⁸⁸ Sul punto si veda S. SAMMARTINO, *op. cit.*, p. 1077ss.

¹⁸⁹ Al riguardo, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che ogni circolare per sua natura e contenuto, che è interpretativa di una norma di legge, non potendo esserle riconosciuta alcuna efficacia normativa esterna, non può essere classificata tra gli atti generali di imposizione atteso che la stessa non può contenere disposizioni derogative di norme di legge e ne essere equiparata a disposizioni di natura regolamentare. In particolare, è stato ritenuto che la circolare vincola gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla, senza che per questo l'atto impositivo adottato dall'ufficio possa considerarsi illegittimo «per violazione della circolare». Cfr. Cass., sezioni unite, sentenza n. 23031 del 2 novembre 2007.

eventuale successiva modifica, ciò comporterebbe una violazione dei principi di «irrinunciabilità della potestà di imposizione, inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria»¹⁹⁰. Difatti, riconoscendo la possibilità che la tutela dell'affidamento determini un regime impositivo diverso rispetto a quello ordinario, si finirebbe per attribuire rilevanza normativa agli atti dell'amministrazione finanziaria in violazione del principio di legalità¹⁹¹.

Secondo l'orientamento in questione, pertanto, realizzatosi il presupposto del tributo, l'ufficio è obbligato ad applicare la legge, senza potersi ritenere vincolato dall'interpretazione contenuta nella circolare che dichiara non dovuto il tributo stesso, venendosi altrimenti a violare il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

Sul punto, la giurisprudenza ha evidenziato che «il mutamento del giudizio che l'amministrazione finanziaria ritenga di dover dare, nel corso del tempo [...] non è senza effetto sul rapporto giuridico tributario, ma non produce certamente una modificazione della normazione primaria». Infatti «se l'interpretazione normativa fornita in precedenza dall'amministrazione è erronea e, quindi, illegittima, l'adozione di una interpretazione diversa o addirittura opposta non può fungere da base per la pretesa dell'amministrato di ottenere comunque un provvedimento contrario alla legge, ma solo per la pretesa di non essere sottoposto a sanzioni»¹⁹². In sostanza, l'eventuale errata interpretazione fornita dall'amministrazione in una circolare non potrebbe assurgere a un diritto del cittadino.

La scelta del legislatore, in altri termini, sarebbe quella di conferire all'affidamento una tutela limitata alla non debenza delle sanzioni e degli interessi, dovendosi interpretare il silenzio della legge circa l'inesigibilità del tributo quale

¹⁹⁰ Termini da considerare tutti espressivi di un medesimo principio: cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2010, p. 374.

¹⁹¹ Così A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994, I, p. 619 ss; A. TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto nelle indicazioni dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, p. 2194.

¹⁹² Cass., sez. trib., sentenza 14 febbraio 2002, n. 2133, in *Giust. civ.*, 2002, 243. Da ultimo, la Cassazione ha precisato che «le circolari non assurgono a fonte di diritto e di obblighi, per cui qualora il contribuente si sia conformato ad una interpretazione errata della normativa tributaria, lo stesso può evitare l'irrogazione delle sanzioni pecuniarie, in base al principio della tutela dell'affidamento ex art. 10 della legge n. 212 del 2000, ma non l'accertamento da parte dell'amministrazione». Così Cass. civ., ordinanza 15 marzo 2011, n. 6056.

implicita affermazione dell'obbligatorietà dell'acquisizione dello stesso, secondo il noto brocardo latino *ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*.

La lettera dell'art. 10, comma 2, dello Statuto rappresenterebbe quindi il bilanciamento tra l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, da un lato, e l'esigenza di tutelare l'affidamento e la buona fede, dall'altro.

All'interno dello stesso orientamento, tuttavia, si ravvisano comunque dei riconoscimenti verso forme di tutela a favore del contribuente che, in buona fede, si sia conformato alle istruzioni o informazioni fornite dall'amministrazione e poi dalla stessa disattese.

Innanzitutto, la fattispecie in esame, presupponendo orientamenti interpretativi contrastanti all'interno della stessa amministrazione, realizzerebbe un'ipotesi di non debenza delle sanzioni per «obiettive condizioni di incertezza» della normativa tributaria (art. 8, d.lgs. n. 546/1992; art. 6, comma 2, d.lgs. n. 472/1997; art. 15, d.lgs. n. 74/2000; art. 10, comma 3, dello Statuto)¹⁹³.

In secondo luogo, si è riconosciuta la possibilità, per il contribuente danneggiato dal *revirement* interpretativo *in peius* - il quale è comunque tenuto al pagamento del tributo - di agire per il risarcimento del danno in concreto subito nei confronti dell'amministrazione¹⁹⁴. È stato, infatti, sostenuto che, pur dovendo quest'ultima applicare retroattivamente la nuova interpretazione più sfavorevole, a ciò conducendo necessariamente il disposto dell'art. 23 Cost., il contribuente sarebbe comunque legittimato ad agire giudizialmente per il ristoro dei danni subiti.

¹⁹³ Così G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, p. 13 ss., che ravvisa in tal caso un vero e proprio obbligo, per il giudice tributario, di dichiarare non dovute le sanzioni irrogate al contribuente; A. DI PIETRO, *I regolamenti*, cit., p. 660 s., che peraltro esclude che il mutamento interpretativo da parte dell'amministrazione costituisca «un vincolo che impegni le commissioni a riconoscere la non debenza delle sanzioni»; P. RUSSO, *Manuale*, cit., p. 99 ss.

¹⁹⁴ Così G. FALSITTA, *op. ult. cit.* p. 13. In senso contrario, E. DELLA VALLE, *L'affidamento nella certezza del diritto tributario*, Roma, 1996, p. 91, secondo cui la frequente opinabilità delle diverse opzioni interpretative in materia tributaria è un dato inconfutabile, sicché il comportamento dell'amministrazione che prima sposa una certa tesi interpretativa favorevole al contribuente e poi ne cambia interpretazione non appare censurabile. L'ipotesi della risarcibilità del danno è prospettata come alternativa rispetto al riconoscimento di forme più ampie di tutela del contribuente anche da F. BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, n. 12, 1986, p. 949.

Si pensi al caso del contribuente che, confidando nel rimborso del tributo promesso in una circolare che sia stata in seguito revocata, abbia assunto impegni finanziari cui, per effetto del mancato rimborso, non è in grado di soddisfare.

Nella fattispecie si verserebbe in una ipotesi di responsabilità civile da affidamento ai sensi dell'art. 2043 cod. civ., in cui l'illecito sarebbe concretizzato dal fatto che l'amministrazione finanziaria si renderebbe responsabile della diffusione presso i contribuenti di informazioni a rilevanza economica che, rivelandosi infondate, provocano un danno ingiusto ai soggetti che si siano affidati, condizionando le loro scelte e il loro comportamento¹⁹⁵.

Viceversa, la tesi volta a garantire l'affidamento del contribuente nella più ampia misura, vietando la retroattività del *revirement* interpretativo *in peius* rispetto alla precedente interpretazione contenuta in altra circolare, ovvero vietando l'emanazione di atti impositivi degli uffici periferici in contrasto con l'interpretazione ministeriale, sino a sua successiva modifica - pena la nullità dell'atto emanato, è stata giustificata in base alle seguenti differenti osservazioni:

a) la tutela dell'affidamento va assicurata indipendentemente dalla natura paritaria o meno del rapporto, ed anzi va garantita a maggior ragione nel secondo caso, a protezione della parte più debole¹⁹⁶;

b) il principio di buona fede ha carattere generale - vincolando in talune ipotesi, come osservato, lo stesso legislatore - e disciplina quindi anche i rapporti fisco/contribuente, vuoi in applicazione diretta dell'art. 1175 cod. civ., vuoi in quanto espressione del dovere di solidarietà *ex art. 2 Cost.*, del principio di imparzialità e/o buon andamento della pubblica amministrazione *ex art. 97 Cost.*, o del principio dell'affidamento nella certezza del diritto, desumibile dal complesso delle norme costituzionali volte alla tutela della libertà e dignità dell'uomo¹⁹⁷ ;

¹⁹⁵ Secondo parte della giurisprudenza, invece, la responsabilità in questione si fonderebbe sull'ingiustizia del danno ravvisabile nella lesione del «diritto di determinarsi liberamente nello svolgimento dell'attività negoziale relativa al patrimonio (costituzionalmente garantito entro i limiti di cui all'art. 41 Cost.)». Così Cass., sentenza 4 maggio 1982, n. 2765, in *Giust. civ.*, 1982, p. 1745.

¹⁹⁶ Così F. SATTA, *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello Stato democratico*, Padova, 1965.

¹⁹⁷ Cfr. E. DELLA VALLE, *op. ult. cit.*, p. 73 ss.

c) quando l'amministrazione finanziaria interpreta la norma tributaria, concretizza l'enunciato legislativo in modo da vincolarsi a valutare il futuro comportamento del contribuente alla stregua di tale interpretazione; apparirebbe così fuorviante porsi un problema di conformità o meno dell'interpretazione dell'amministrazione alla legge dal momento che tale interpretazione rivestirebbe per il contribuente i connotati della legge del suo rapporto¹⁹⁸;

d) si è fatto, inoltre, riferimento all'esigenza di garantire la libertà economica del soggetto, in aderenza a quanto previsto dall'art. 41 Cost., osservandosi in proposito che «il contribuente, ove non venisse tutelato il suo affidamento nelle scelte interpretative dell'amministrazione finanziaria, sarebbe costretto ad operare le sue scelte economiche in un clima di assoluta incertezza, con conseguente violazione dell'art. 41 della Costituzione, che assicura al privato il diritto di intraprendere liberamente iniziative economiche»¹⁹⁹;

e) la vincolatività, per gli uffici periferici, dell'interpretazione contenuta nella circolare favorevole al contribuente, sino ad una sua eventuale successiva modifica, non violerebbe il principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., in quanto, «attraverso la circolare interpretativa, resa nota ai soggetti passivi attraverso apposite forme di pubblicità, l'amministrazione finanziaria opera nell'esercizio della potestà di applicazione della norma tributaria, cioè di attuazione del prelievo. Il fisco opera proprio sulla base di una scelta interpretativa della norma, la cui valenza come unica fonte dell'obbligazione tributaria non è posta in dubbio»; dunque, «non può suscitare perplessità che una circolare interpretativa ..., espressione di una scelta fra le possibili opzioni ermeneutiche, resa nota alla generalità dei soggetti passivi, possa, fintantoché non sia revocata, vincolare

¹⁹⁸ M. BERTOLISSI, *Le circolari interpretative dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 459.

¹⁹⁹ Così S. SAMMARTINO, *op. cit.*, p. 1089.

l'amministrazione finanziaria e limitare l'esercizio della potestà di attuazione del prelievo che ad essa compete»²⁰⁰.

In proposito, è stato osservato che l'atto impositivo che applica retroattivamente il *revirement* interpretativo *in peius*, o che contraddice una precedente circolare favorevole al contribuente, sarebbe annullabile non solo perché la circolare vincola l'ufficio ad accogliere un'interpretazione (presumibilmente) erronea della norma, divenendo così fonte del diritto, ma anche perché l'atto è stato emanato in violazione di una regola - quella della correttezza - che disciplina l'attività dell'amministrazione, al pari, ad esempio, delle norme che disciplinano la raccolta delle prove: se anche in teoria l'atto fosse fondato, la violazione delle norme disciplinatrici l'attività è, per ciò solo, motivo di annullamento dell'atto stesso²⁰¹.

D'altra parte, è stato evidenziato che l'interpretazione contenuta nella circolare «contraddetta» dall'atto impositivo non può dirsi *a priori* errata, ed esatta quella accolta nell'atto stesso (potendo ben avvenire il contrario)²⁰², sino alla definitiva pronuncia del giudice sul punto; e che l'esigenza di una norma che espressamente sancisca l'irretroattività dell'interpretazione in *malam partem* sia superflua, desumendosi la relativa regola dal principio di buona fede-correttezza, che trova la sua copertura costituzionale nel dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., e che consente comunque, in generale, di apportare dei correttivi allo stesso *ius strictum*²⁰³.

²⁰⁰ ID., p. 1084, il quale distingue tra circolari cd. rigide («che forniscano indicazioni chiare e puntuali, esaustive, anche con riferimenti esemplificativi a possibili fattispecie concrete, sì da potersi ritenere che l'orientamento assunto sia inequivocabile») e circolari cd. flessibili (che «si limitano a mere parafrasi della norma, che forniscono un'interpretazione generica o di largo respiro, con una terminologia indicativa di lacune e perplessità, sì da potersi affermare che il messaggio si presenti incerto se non equivoco»), limitando alle prime l'effetto preclusivo all'emanazione di atti impositivi in contrasto con l'interpretazione contenuta nella circolare e attribuendo alle seconde il più circoscritto effetto di legittimare la non applicazione delle sanzioni *ex art. 8, d. lgs. n. 546/1992*, per obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria.

²⁰¹ In senso analogo E. DELLA VALLE, *op. ult. cit.*, p. 118 ss.

²⁰² Così A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669.

²⁰³ È stato da alcuni osservato che la riserva di legge *ex art. 23* della Costituzione non costituisce un ostacolo alla soluzione maggiormente garantista per il contribuente e che «In ogni caso, anche a voler ammettere che il legislatore dello Statuto abbia "limitato", con il comma 2 dell'art. 10, la portata della norma di correttezza desumibile dall'art. 2 Cost. (ed esplicitata nel comma 1 dello stesso art. 10), a tutela del principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., è necessario evidenziare:

a) in primo luogo, come correttamente affermato in dottrina, "che la rinuncia ad applicare retroattivamente il tributo nel nostro caso non avviene ad assoluta discrezione dell'amministrazione finanziaria, bensì perché lo impone un principio costituzionale, vuoi quello di buona fede, vuoi

Secondo tale impostazione, pertanto, il fondamento della vincolatività dell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria è sostanzialmente riconducibile al principio dell'affidamento nella certezza del diritto. Tale regola, quale canone libertario che impedisce rivalutazioni giuridiche dell'azione umana, «non solo vieta la retroattività legislativa in *peius*, bensì anche l'applicazione da parte dell'autorità amministrativa di una nuova interpretazione di leggi e regolamenti ai contribuenti che abbiano conformato il proprio comportamento ad altra precedente interpretazione (più favorevole) fornita dalla stessa autorità²⁰⁴».

È stato, tuttavia, precisato che anche qui, come nel caso della retroattività legislativa favorevole, il divieto scatterebbe soltanto in presenza, oltre che di un interesse meritevole di tutela, di una situazione oggettiva di affidamento, ossia laddove ricorrano circostanze idonee a far ragionevolmente presumere nel contribuente uno stato soggettivo di fiducia nel significato da dare a una determinata disposizione normativa: tra queste, ad esempio, la particolare attendibilità della fonte interpretativa, ovvero l'ampia diffusione data all'interpretazione in parola.

A simili conclusioni si perverrebbe mediante una lettura del comma 2 dell'art. 10 dello Statuto coordinata con il comma 1 che prevede una vera e propria soggezione del rapporto tributario alla regola della buona fede oggettiva, regola che non si spiegherebbe se non anche in ragione dell'esigenza di tutelare situazioni di affidamento che le parti abbiano contribuito a ingenerare²⁰⁵. Ne deriva, seguendo tale

quello dell'affidamento nella certezza del diritto, un principio dunque che si pone *almeno sullo stesso piano* di quello della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.";

b) in secondo luogo, come già rilevato, che la soluzione da noi favorevolmente considerata consegue, almeno in certi casi, dal rispetto del principio di capacità contributiva *ex* art. 53 Cost.;

c) infine, come pure già osservato, che "la cedevolezza di una norma" desumibile da un principio costituzionale (quello di solidarietà, sancito dall'art. 2 Cost., che il costituente ha posto sotto il titolo *Principi fondamentali*), richiede "una specifica giustificazione di necessità, di adeguatezza e comunque di ragionevolezza". Orbene, riteniamo che tale specifica giustificazione non sussista nel caso di specie, atteso che non ha senso sancire, al comma 1 dell'art. 10, legge n. 212/2000, l'obbligo per le parti del rapporto tributario di agire secondo buona fede, e poi, contraddicendosi al comma 2, svuotare di significato detto obbligo per una delle parti stesse (l'amministrazione finanziaria), imponendo un comportamento che è incompatibile col rispetto dell'affidamento del contribuente e della prevedibilità del comportamento impositivo». In tali termini A. COLLI VIGNARELLI, *op. cit.*, p. 669 ss.

²⁰⁴ Così E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 127.

²⁰⁵ Così G. MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.* 2008, p. 194, in cui l'autore afferma che il divieto di recuperare il tributo si giustifica in base alla chiarezza e alla precisione dell'informazione fornita dall'amministrazione, che impedirebbe a

impostazione, che «nel caso di *revirement* interpretativo sfavorevole al contribuente la nuova interpretazione va applicata retroattivamente escludendo interessi e sanzioni; tuttavia quando tale esclusione risulti in concreto una tutela inadeguata per il contribuente, ecco riemergere in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di non applicare retroattivamente, appunto non recuperando il tributo, la nuova interpretazione²⁰⁶».

Secondo tale ricostruzione, la tutela apprestata dal secondo comma dell'art. 10 dello Statuto costituirebbe una mera specificazione del più ampio principio di buona fede di cui al primo comma, sicché la diretta applicazione del principio generale avrebbe carattere prevalente, tale da impedire anche il recupero del tributo nei casi in cui la norma specifica risulti inadeguata a tutelare il contribuente nel caso concreto.

Ecco che il silenzio dell'art. 10, comma 2, relativamente al recupero del tributo non corrisposto dal contribuente troverebbe spiegazione nella scelta del legislatore di non vietare aprioristicamente l'applicazione retroattiva del *revirement* interpretativo facendola invece dipendere, mercè il principio di buona fede, dall'eventuale assenza nel caso concreto di una situazione oggettiva di affidamento tutelabile che, secondo

quest'ultima di mutare *in peius* il proprio orientamento, nel rispetto del principio di buona fede. Ad avviso di L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano 2010, p. 281, nella fattispecie verrebbe in rilievo il principio comunitario dell'*estoppel*, in forza del quale l'amministrazione non potrebbe vantare nei confronti del contribuente una pretesa impositiva incoerente rispetto al precedente comportamento. Nel senso della inconciliabilità dell'irretroattività del ripensamento interpretativo sfavorevole al contribuente con l'art. 10, comma 2, dello Statuto, E. DE MITA, *Contribuenti da tutelare se c'è la buona fede*, in *Il Sole-24Ore*, 16 novembre 2000; C. GRIMALDI, *Le interpretazioni ministeriali non sono vincolanti per il giudice nella decisione della controversia*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 492; L. GALEOTTI FLORI, *Appendice de i tributi in Italia*, Padova, 2001. Quest'ultimo, in particolare, partendo dall'inconciliabilità tra obbligo di non applicare retroattivamente il ripensamento interpretativo e art. 10, comma 2, dello Statuto, conclude per l'incostituzionalità di tale norma per violazione del principio dell'affidamento.

²⁰⁶ Così E. DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 153. In senso contrario L. PEVERINI, *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in *Giur. It.*, 2007, p. 8 il quale ritiene una forzatura richiamare l'art. 10, comma 2, con riferimento all'art. 10, comma 1, dello Statuto. Secondo l'autore «che l'affidamento da un lato e il dovere di comportarsi correttamente dall'altro siano principi intimamente connessi, non elimina il fatto siano principi autonomi i quali possono essere considerati separatamente dal legislatore. Ciò è reso evidente dal fatto che — come rilevato da autorevole dottrina — può esservi affidamento (e quindi tutela dello stesso) anche quando colui che lo ha ingenerato abbia agito secondo il canone della buona fede; e, al contrario, può esservi obbligo di comportarsi secondo buona fede senza che vi sia tutela dell'affidamento. Se è vero, pertanto, che a fronte dell'obbligo di comportarsi secondo buona fede oggettiva il legislatore può anche tutelare l'affidamento, ciò non è sufficiente per considerare il secondo principio contenuto implicitamente nel primo».

alcuni, dovrebbe essere altresì corroborata dalla sussistenza di uno stato soggettivo di affidamento da parte del contribuente²⁰⁷.

Così facendo, il legislatore avrebbe optato per una soluzione caso per caso (assicurata dal funzionamento del principio di buona fede oggettiva) piuttosto che una (pericolosa) assoluta vincolatività dell'interpretazione favorevole al contribuente²⁰⁸.

In quest'ottica, dunque, le ipotesi di tutela espressamente enunciate dall'art. 10, comma 2 dello Statuto, devono, infatti, ritenersi situazioni meramente esemplificative dovendosi riconoscere al legittimo affidamento del contribuente, in ragione della sua natura di principio, una capacità espansiva.

Gli approdi della dottrina sono stati fatti propri anche della giurisprudenza di legittimità che, a partire dalla sentenza n. 17576/2002, ha riconosciuto, in forza della diretta applicazione del principio di buona fede, l'inesigibilità dell'imposta richiesta dall'amministrazione finanziaria laddove sussista un grado particolarmente intenso e qualificato di affidamento del contribuente nelle determinazioni precedentemente assunte dall'amministrazione stessa in ordine al presupposto del tributo²⁰⁹.

In tale prospettiva, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria cederebbe il passo al riconoscimento, effettuato dall'amministrazione finanziaria, della non imponibilità, poi successivamente disconosciuta dalla stessa amministrazione, capace di fondare un affidamento legittimo di una intensità tale da precludere all'amministrazione di emanare successivi atti impositivi aventi contenuto difforme rispetto alle precedenti determinazioni rese con riguardo a casi specifici e concreti.

²⁰⁷ L'elemento soggettivo è stato valorizzato da parte della dottrina, secondo cui l'affidamento legittimo, sia pur incardinato nell'ambito della buona fede oggettiva, non può comunque prescindere dalla considerazione dello stato soggettivo del contribuente. Difatti, ove non sussista la buona fede soggettiva, la tutela apprestata dallo Statuto rimarrebbe esclusa. In tal senso A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, p. 693.

²⁰⁸ Una simile conclusione non sembrerebbe contrastante con il fatto che il legislatore abbia esplicitamente previsto la vincolatività dell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria solo con riferimento alle circolari emanate in sede di interpello *ex art. 11* dello Statuto. Qui, infatti, l'interpello è azionabile dal contribuente in riferimento a casi concreti da esso prospettati e, dunque, la vincolatività della risposta dell'amministrazione, stante la sua riferibilità al caso sottopostogli, appare una scelta obbligata proprio per ragioni di affidamento.

²⁰⁹ Nella fattispecie è stato annullato un avviso di accertamento emesso dall'amministrazione finanziaria in contrasto con una precedente indicazione contenuta nel processo verbale di constatazione posto a fondamento della pretesa tributaria.

La citata pronuncia della Cassazione, oltre a chiarire i presupposti dell'affidamento legittimo²¹⁰, sembrerebbe aver definitivamente sancito il carattere generale dei principii di buona fede e collaborazione, i quali avrebbero «un'attitudine ad integrare la *regula juris* di una serie indeterminata di casi concreti, nei quali sia possibile individuare, secondo le circostanze e i suoi tratti essenziali; sicché, le predette, esplicite ipotesi di cui all'art. 10, comma 2, non possono che considerarsi meramente esemplificative, ovvero, specifiche espressioni del principio stesso, relative a casi ritenuti dal legislatore maggiormente frequenti». «Possono pertanto darsi dei casi» – prosegue la Cassazione – «in cui, accertata la sussistenza dei presupposti dell'affidamento del contribuente, ne consegue necessariamente, come rilevato esattamente da una parte della dottrina, non soltanto l'inapplicabilità di sanzioni e/o interessi moratori, bensì l'inesigibilità *tout court* della prestazione tributaria²¹¹».

In una successiva pronuncia, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare che il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10, comma 1, dello Statuto «trovando origine anche nella Costituzione, e precisamente negli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, espressamente richiamati dall'art. 1, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello stato di diritto».

La sua previsione è dunque espressiva di «principi generali, anche di rango costituzionale, radicati nel diritto e nell'ordinamento tributario anche prima dell'entrata in vigore dello statuto e vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, nella sua applicazione non solo ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore ma anche ad elementi dell'imposizione diversi da sanzioni ed interessi, giacché i casi di

²¹⁰ Rappresentati, come sopra esposto, da: *a*) un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza dell'attività stessa in senso favorevole al contribuente; *b*) la conformazione in buona fede (in senso soggettivo), vale a dire l'affidamento, da parte del contribuente alla situazione giuridica apparente, purché nel contesto di una condotta dello stesso connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del generale dovere di correttezza; *c*) l'eventuale presenza di circostanze specifiche del caso concreto, idonee a costituire altrettanti indici della sussistenza o dell'insussistenza dei predetti presupposti.

²¹¹ Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 10 dicembre 2002, n. 17576, confermata da Cass., sez. trib., sentenza 14 aprile 2004, n. 7080; Cass. sez. trib., sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513.

tutela espressamente enunciati dal comma 2 del citato art. 10 [...] riguardano situazioni meramente esemplificative»²¹².

L'applicazione del principio dell'affidamento, continua la Corte, presuppone «comunque una valutazione caso per caso delle condotte poste in essere dai soggetti del rapporto tributario nel quadro normativo di riferimento», ed è idoneo a escludere l'esigibilità del tributo: l'affidamento deve fondarsi, secondo il giudice di legittimità, su «elementi probatoriamente concludenti di uno sviamento del contribuente causalmente collegato a comportamenti univoci dell'Amministrazione».

Secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata la richiamata giurisprudenza ha, dunque, esteso la portata del principio dell'affidamento legittimo, di cui all'art 10, comma 1, dello Statuto, non solo alle sanzioni e agli interessi (come prevede espressamente il comma 2 di detta disposizione), ma anche all'inesigibilità del tributo stesso, laddove sussistano, nel caso concreto, dei comportamenti univoci dell'amministrazione, concretizzati in specifici atti formali resi nei confronti del contribuente, idonei a determinare un grado particolarmente intenso di affidamento rispetto alla generalità dei casi.

Con le richiamate pronunce, il giudice di legittimità ha, dunque, formulato una teoria dell'affidamento legittimo che si potrebbe definire «rafforzata», evidenziando come si possano dare delle ipotesi circoscritte in cui la tutela apprestata dalla lettera della legge (che esclude l'applicazione di sanzioni e interessi) debba essere necessariamente integrata con la maggiore tutela offerta dall'applicazione diretta del principio di buona fede, così che, nei casi in cui l'affidamento venga riposto in atti formali dell'amministrazione finanziaria relativi a casi concreti e personali, si determina anche l'inesigibilità del tributo²¹³.

L'orientamento sopra citato²¹⁴ risulta valorizzato dalla giurisprudenza di merito, che in numerose occasioni ha riconosciuto la sussistenza dell'affidamento

²¹² Così Cass., sentenza 6 ottobre 2006, n. 21513.

²¹³ Cfr. A. D'ANGELO, *Buona fede-correttezza nell'esecuzione del contratto*, in G. Visintini (diretto da), *Trattato della responsabilità contrattuale*, Padova, 2009, p. 109.

²¹⁴ Confermato, da ultimo, in Cass., sentenza 13 maggio 2009, n. 10982, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1482. Nella sentenza la Cassazione ha condiviso la decisione del giudice di appello (emendandone la motivazione), che aveva ritenuto nullo un avviso di accertamento emesso dopo che, sia pure erroneamente, l'ente impositore aveva proposto un accertamento con adesione e il contribuente vi

legittimo da parte del contribuente e annullato, per effetto dell'applicazione diretta del principio di buona fede, gli atti impositivi previo riconoscimento della inesigibilità del tributo oltre che della disapplicazione delle sanzioni tributarie²¹⁵.

Tuttavia, si deve rilevare l'esistenza di un più recente orientamento della Corte di Cassazione che, rifacendosi a un'interpretazione strettamente letterale della norma, esclude l'inesigibilità del tributo nell'ipotesi di sussistenza del legittimo affidamento²¹⁶, disconoscendo in tal modo il precedente orientamento formatosi in materia.

In particolare, il giudice di legittimità ha ritenuto che il mutamento di interpretazione da parte dell'amministrazione non legittima la tutela «piena» dell'affidamento, potendosi quest'ultima ottenere solo laddove l'amministrazione, nelle more del *revirement*, abbia esaurito il potere impositivo, consentendo al contribuente «di condonare, seppure erroneamente, i propri debiti fiscali».

Viene, infatti, osservato che «la L. n. 212/2000, nel tutelare l'affidamento del contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti

aveva aderito, pagando l'imposta. Secondo la Suprema Corte, l'avviso di accertamento era da considerarsi illegittimo non tanto perché la definizione amministrativa aveva determinato la «sanatoria» della posizione ed esaurito il potere impositivo dell'amministrazione finanziaria (come argomentato dal giudice di secondo grado), ma in quanto tale conclusione era imposta dalla tutela dell'affidamento legittimo del contribuente rispetto al provvedimento formale emesso dall'amministrazione in relazione al caso concreto.

²¹⁵ In tale contesto deve rilevarsi che con ordinanza n. 9026 del 12 aprile 2013, la Cassazione ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale posta in merito alle disposizioni restrittive introdotte dal decreto legge n. 185/2008, convertito in legge n. 2/2009, relativamente alle modalità e ai limiti alla fruizione del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280-283, della legge n. 296/2006.

Detto credito poteva essere fruito, in origine, in modo automatico, e quindi senza particolari incombenze di carattere procedurale, ma in un secondo momento, nel corso del 2008, il legislatore ha introdotto una specifica procedura, basata sull'invio di un formulario e sulla concessione di un nulla osta da parte dell'amministrazione finanziaria, circostanze che in qualche caso hanno rimesso in discussione la stessa fruizione del *bonus*, sulla base delle risorse concretamente stanziare. Per le attività già avviate prima della data di entrata in vigore del predetto decreto (29 novembre 2008) la Corte di Cassazione ha inteso accogliere le istanze del contribuente in relazione ai rilievi di legittimità emergenti rispetto al contenuto dell'art. 3 della Costituzione.

Nello specifico, il rinvio al giudice delle leggi ha preso le mosse da due diversi profili:

un primo incentrato sulla ragionevolezza di norme che rimettono in discussione i termini di un beneficio correlato al sostenimento di determinate spese anche in relazione a casi in cui le attività di ricerca e sviluppo erano già state avviate, ponendosi una essenziale questione di certezza del diritto e di legittimo affidamento rispetto alle attese del contribuente; un secondo profilo relativo alla stessa procedura introdotta con il decreto legge n. 185/2008, i cui esiti, secondo i giudici della Corte, pervengono a risultati del tutto casuali, neppure in grado, a ben guardare, di premiare la tempestività nel collegamento e nell'invio telematico del formulario.

²¹⁶ Cass., sez. trib., 12 settembre 2012, n. 15224; Cass., sez. trib., sentenza 13 ottobre 2011, n. 21070; Cass., sez. trib., sentenza 10 settembre 2009, n. 19479.

dell'amministrazione finanziaria, limita gli effetti di tale tutela alla sola esclusione delle sanzioni e degli interessi, senza incidere in alcun modo sull'obbligazione tributaria, diversamente dall'art. 11 della medesima legge, il quale, nel disciplinare il caso in cui il contribuente si sia adeguato ad un esplicito responso dell'amministrazione finanziaria, motivatamente espresso in esito alla particolare procedura dell'interpello, prevede la nullità degli atti impositivi che siano in contrasto con l'esito dell'interpello».

Alcuni hanno condivisibilmente sostenuto come la distinzione tra legittimo affidamento e interpello non possa essere così nettamente tracciata, quanto agli effetti dei due istituti: essi avrebbero, infatti, matrice comune – il rispetto del principio di buona fede – e apparirebbe forzato, pertanto, non estendere l'effetto tipico di inesigibilità del tributo a seguito di interpello all'ipotesi di legittimo affidamento in determinazioni puntuali e concrete dell'amministrazione finanziaria, che sembrano qualificabili a tutti gli effetti come un responso ad un interpello, sia pure irrituale, ma che conduce in sé la medesima esigenza di tutela piena del legittimo affidamento²¹⁷.

Stante tale ultimo orientamento della Cassazione, appare prevedibile che anche la giurisprudenza di merito si orienti nel senso di abbandonare l'orientamento che estende la tutela all'inesigibilità del tributo.

Tuttavia, tale indirizzo contrario sembra per ora ancora seguito da alcune Commissioni tributarie, le quali hanno sposato l'originaria tesi del giudice di legittimità che invoca la prevalenza del principio di affidamento rispetto al vincolo di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e valorizza la tutela piena della buona fede, oltre i limiti dell'interpretazione letterale dello Statuto.

Significative, in proposito, sono due sentenze con cui la Commissione tributaria regionale dell'Umbria²¹⁸, pronunciandosi in materia di accise sull'energia elettrica, ha accertato l'insussistenza della responsabilità fiscale del contribuente sul presupposto che l'ente impositore, pur avendo riconosciuto per più di vent'anni quale titolare del rapporto tributario un soggetto diverso, aveva successivamente cambiato

²¹⁷ In tali termini M. LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, relazione al convegno tenutosi presso l'Università Luiss Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012.

²¹⁸ Sentenze n. 202/02/12 del 23 ottobre 2012 e n. 25/02/13 del 7 febbraio 2013.

orientamento, ritenendo che il contribuente nei cui confronti erano stati emessi gli atti impositivi fosse l'effettivo soggetto passivo delle maggiori accise accertate²¹⁹.

Di fronte all'affidamento del contribuente circa la propria estraneità al rapporto tributario, il successivo mutamento di orientamento dell'ente impositore determinerebbe, ad avviso dei giudici tributari, l'illegittimità della pretesa impositiva, oltre che di quella sanzionatoria.

Nel caso di specie è stato, in particolare, evidenziato come l'affidamento legittimo presentasse un grado talmente elevato (attesa l'esistenza nel caso concreto di specifici atti formali nonché il consolidamento nel tempo della peculiare situazione riguardante il rapporto tributario) tale da «comportare la non debenza, oltre che delle sanzioni amministrative e degli interessi, anche di tutte le imposte accertate»²²⁰.

Resta da chiedersi se l'orientamento da ultimo espresso dalla giurisprudenza di legittimità possa ritenersi definitivo o sia suscettibile di ulteriori rivisitazioni in chiave maggiormente garantista per il contribuente che abbia riposto affidamento nell'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria.

3. Segue: la tesi della tutela rafforzata del legittimo affidamento alla luce della disciplina sull'interpello ordinario.

La tesi che estende la portata della tutela del legittimo affidamento oltre il dato letterale dell'art. 10 dello Statuto - ricomprendendovi in aggiunta all'inapplicabilità di sanzioni e interessi, anche l'esclusione del recupero del tributo che si renderebbe

²¹⁹ I due casi analoghi affrontati dai giudici riguardavano la gestione fiscale, con riguardo alle accise sul consumo di energia elettrica, di uno stabilimento petrolchimico, che da più di vent'anni veniva effettuata dal soggetto caposito dell'opificio, in forza delle autorizzazioni ministeriali allo stesso rilasciate per la presentazione del bilancio fiscale unico e dell'unica dichiarazione tributaria sui consumi dello stabilimento, per conto di tutti i soggetti ivi insediati. Il sistema di dichiarazione e versamento delle accise era stato consegnato di concerto con il competente ufficio doganale, che tuttavia, dopo più di vent'anni, aveva mutato orientamento, richiedendo il versamento delle accise ad un soggetto, insediato nel petrolchimico, diverso da quello cui era sempre stata riconosciuta la qualifica di soggetto passivo delle accise sui consumi di energia elettrica dello stabilimento.

²²⁰ In primo grado la tutela dell'affidamento era stata riconosciuta esclusivamente con riferimento alle sanzioni e agli interessi (dichiarati entrambi non dovuti). Il giudice d'appello ha optato per una tutela piena, riformando la sentenza impugnata nella parte in cui non era stato riconosciuto che, nelle ipotesi di atti relativi a casi concreti e personali emessi dall'amministrazione, il *revirement* dell'ente impositore conducesse direttamente alla inesigibilità del tributo.

dovuto a seguito del mutamento di orientamento da parte dell'amministrazione finanziaria - è stata sostenuta da alcuni con ulteriori argomentazioni.

Si è osservato²²¹, infatti, che la fattispecie in esame presenterebbe numerosi profili di corrispondenza con l'istituto dell'interpello ordinario di cui all'art. 11 dello Statuto²²²; allo stesso modo in cui la risposta all'interpello, con riguardo a casi individuali, vincola l'amministrazione in termini di inapplicabilità del tributo, così, in presenza di determinazioni dell'amministrazione relative a casi concreti e personali, il vincolo dell'affidamento impedirebbe, con effetti anche in ordine alla esigibilità del tributo, il *revirement in peius* da parte dell'ente impositore.

L'istituto dell'interpello costituisce, per alcuni, l'elemento probante del superamento del dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria²²³: l'ordinamento ammette che l'amministrazione finanziaria possa interpretare in maniera vincolante la norma tributaria e in tal modo rinuncia espressamente al vincolo dell'indisponibilità in favore del principio di certezza del diritto e di collaborazione tra contribuente e amministrazione²²⁴.

Difatti, a prescindere dal verificarsi del presupposto impositivo, l'aver tenuto un comportamento in linea con la risposta all'interpello determina l'impossibilità, per

²²¹ Cfr., per tutti, M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, p. 251, in cui l'autore afferma che il vincolo che impedisce il ripensamento dell'ente impositore si può manifestare anche in relazione ad atti e condotte dell'amministrazione finanziaria con cui viene fissato in maniera definitiva il rapporto tributario. Sarebbe ipotizzabile, in tale ipotesi, un'estensione della tutela prevista in materia di interpello, escludendo *in toto* il *revirement in peius* dell'amministrazione nei casi di «affidamento nelle indicazioni, nei comportamenti, negli atti e provvedimenti riguardanti questioni specifiche, concrete e personali del singolo contribuente, avuto tuttavia riguardo al potere concretamente e sostanzialmente esercitato».

²²² Secondo cui «ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente [...]».

²²³ Sul punto è stato rilevato che, a seguito dell'introduzione di tutti quegli istituti procedurali e processuali che si sostanziano in forme di contrattazione sull'*an* e sul *quantum* del tributo, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, la mediazione tributaria, il principio della indisponibilità del tributo ha assunto un ruolo sempre meno centrale. In tali termini, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001, p. 261.

²²⁴ Così D. PERUZZA, *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 273.

l'amministrazione finanziaria, di emanare provvedimenti impositivi o sanzionatori che contrastino con la risposta fornita al contribuente in sede di interpello²²⁵.

L'interpello, com'è noto, è azionabile dal contribuente in relazione a fattispecie concrete da esso prospettate nei casi in cui la normativa tributaria appaia obiettivamente incerta. Gli effetti che discendono dalla richiesta di un'interpretazione amministrativa, che opera sul piano della valutazione sistematica di quali siano le disposizioni legislative da applicare e quale sia la loro corretta interpretazione, pongono il contribuente in una situazione di affidamento in relazione alla posizione formalmente espressa dall'amministrazione, anche nell'ipotesi di successivi ripensamenti o rettifiche.

Difatti, la risposta fornita vincola l'amministrazione con riferimento alla questione oggetto di istanza, determinando la nullità di qualsiasi atto impositivo emanato in difformità dalla risposta medesima²²⁶. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 31 maggio 2001 ha, infatti, chiarito che «ove il contribuente abbia già posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza o intrapreso iniziative finalizzate in modo non equivoco all'attuazione dello stesso, uniformandosi alla soluzione interpretativa comunicata o implicitamente condivisa dall'Agenzia, nulla può essergli contestato: eventuali atti amministrativi, emanati in difformità della

²²⁵ La natura della procedura di interpello non è chiara, ma va segnalata la tendenza a ricomprenderla – o, comunque, ad avvicinarla – all'attività accertativa. In tal senso M. MICCINESI, *L'interpello*, in G. Marongiu, a cura di, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, p. 91; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, p. 72; M. T. MOSCATELLI, *L'interpello del contribuente*, in A. Fantozzi, - A. Fedele, a cura di, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 633. La funzione accertativa dell'interpello è segnalata anche da M. VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005, p. 332, che tuttavia ravvisa nello strumento la struttura bilaterale dell'«accordo tributario», identificabile come «accordo sull'attuazione prefigurata della norma tributaria» e riconducibile al quadro tipologico degli «accordi amministrativi tributari», nella nozione generale dal medesimo originariamente ricostruita.

²²⁶ In proposito, la Corte costituzionale ha affermato che il parere espresso nella risposta all'interpello «è vincolante soltanto per l'amministrazione e non anche per il contribuente, il quale resta libero di disattenderlo [...] coerentemente con la natura consultiva dell'attività demandata all'Agenzia delle Entrate nella procedura di interpello, l'art. 11 non prevede, invece, alcun obbligo per il contribuente di conformarsi alla risposta dell'Amministrazione finanziaria, né statuisce l'autonoma impugnabilità di detta risposta davanti alle Commissioni tributarie» Così Corte cost., sentenza 14 giugno 2007, n. 191.

prima risposta ovvero della interpretazione sulla quale si è formato il silenzio-assenso, sono nulli»²²⁷.

L'ampia portata applicativa dell'istituto in argomento, introdotto dal legislatore statutario proprio al fine di riqualificare il rapporto di collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria²²⁸, potrebbe condurre a ritenere che gli effetti propri della risposta all'interpello possano esplicarsi anche in quelle ipotesi in cui la posizione dell'amministrazione con riferimento alla fattispecie concreta venga esternata in forme «equipollenti» a quella prevista dall'art. 11 dello Statuto.

Difatti, la forza espansiva dei principi di buona fede e dell'affidamento condurrebbe a ritenere che gli effetti propri dell'interpello ordinario – ossia la nullità degli atti emessi in difformità della risposta resa dall'amministrazione – si possano produrre anche qualora vengano manifestati orientamenti interpretativi idonei a ingenerare nel contribuente la medesima situazione di affidamento legittimo e di certezza che si avrebbe laddove fosse stata resa una formale risposta a un interpello, ricorrendo anche in tali ipotesi una posizione certa dell'amministrazione finanziaria rispetto alla fattispecie concreta²²⁹.

²²⁷ Viceversa nel caso in cui il contribuente riceva la risposta rettificata prima di aver posto in essere il comportamento conforme alla prima soluzione interpretativa dell'ufficio, l'amministrazione può recuperare, in applicazione del principio interpretativo affermato, le imposte eventualmente dovute e i relativi interessi, ma non può irrogare sanzioni. Invero, prosegue la suindicata circolare, «il divieto di applicare sanzioni è una riprova dell'importanza che il legislatore ha inteso attribuire alla tempestività della risposta; esso tutela l'affidamento del contribuente prescindendo dalla circostanza che, dopo il decorso dei 120 giorni, egli abbia posto in essere il comportamento prospettato nell'istanza o assunto iniziative conformi».

²²⁸ La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 31 maggio 2001 chiarisce che «la richiesta di interpello deve riguardare l'interpretazione di qualsiasi norma tributaria che abbia ad oggetto la disciplina degli aspetti sostanziali o formali del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente». Come rilevato dalla dottrina, condizione fondamentale per la proposizione dell'interpello è l'esistenza di una disposizione che determini una condizione di incertezza obiettiva, quindi sostanzialmente quando ricorrono i seguenti presupposti:

- equivocità della norma, tanto che la stessa consente diverse possibili interpretazioni;
- assenza di una soluzione alla questione già fornita dall'amministrazione finanziaria;
- sussistenza di un contrasto giurisprudenziale ovvero in seno allo stesso fisco con l'emanazione rispettivamente di sentenze o di atti con contenuto tra loro contrastante;
- esistenza di un contrasto tra orientamento della giurisprudenza e l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria sul medesimo oggetto. Così S. SERENI, *Cass. n. 20421 del 29 settembre 2010 – L'affidamento del contribuente nella risposta dell'amministrazione*, in *Fisco*, 2010, p. 6222. Per un approfondimento della tematica si veda anche F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, p. 45.

²²⁹ Così D. PERUZZA, *op. cit.*

A sostegno di siffatta tesi viene richiamata l'ingiustificata disparità di trattamento, in relazione a due analoghe situazioni di affidamento legittimo del contribuente, che si verrebbe a configurare tra coloro i quali, avendo esperito il procedimento di interpello ordinario, vengono pienamente tutelati dall'art. 11 dello Statuto, e quanti non abbiano proposto richiesta di interpello perché privi di interesse, in quanto già in possesso della chiara risposta dell'amministrazione finanziaria con riguardo al caso concreto²³⁰.

4. Segue: tutela dell'affidamento ed efficacia dei pareri resi nel procedimento d'interpello c.d. speciale.

L'emersione della tesi maggiormente garantista, che riconosce una tutela rafforzata per il contribuente che abbia riposto affidamento nelle circolari interpretative dell'amministrazione finanziaria (incluse quelle rese in sede di interpello ex art. 11, comma 4, dello Statuto) ha determinato il sorgere di alcuni interrogativi, soprattutto in dottrina.

In particolare, ci si è chiesti se una tutela analoga possa estendersi anche ai pareri resi dalla direzione generale del Ministero delle finanze (le cui funzioni vengono svolte dall'Agenzia delle Entrate) ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413/1991²³¹.

Mentre l'interpello ex art. 11 dello Statuto si incentra sull'applicazione delle norme tributarie a casi concreti e personali qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza interpretativa sulle disposizioni stesse, lo strumento previsto dall'art. 21 della legge 413/1991 concerne la richiesta di un parere sul regime fiscale applicabile

²³⁰ In quest'ottica è stato prospettato un profilo di incostituzionalità dell'art. 10, secondo comma, dello Statuto sotto il profilo della parità di trattamento, laddove non prevede, diversamente da quanto stabilito per l'interpello, che le determinazioni assunte dall'amministrazione nei confronti del singolo contribuente in relazione a questioni specifiche precludano l'emanazione di atti impositivi di contenuto difforme. In tal senso M. LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125.

²³¹ L'originaria versione della legge n. 413/1991 prevedeva anche un comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Tale organismo è stato, tuttavia, soppresso dal decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, in legge 4 agosto 2006, n. 24. Con circolare del 27 giugno 2007 n. 40 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che «con la soppressione dell'organismo in parola, devono ritenersi implicitamente abrogate le disposizioni recate dall'articolo 21 della legge n. 413 del 1991 che disciplinano l'attività del comitato consultivo e l'efficacia dei relativi pareri».

a un atto o a un'operazione che la parte privata intende porre in essere. In sostanza il contribuente, che intenda effettuare operazioni su cui ritiene vi sia il rischio che possano trovare applicazione specifiche norme aventi finalità antielusiva, può chiedere all'Agenzia delle Entrate un parere sulla qualificazione giuridica di queste operazioni²³².

Esso, pertanto, ha una portata più limitata di quello ordinario, attenendo esclusivamente a casi e situazioni in cui possano trovare applicazione le disposizioni di cui agli artt. 37, comma 3, e 37-*bis* del DPR 600/1973, nonché quando si tratti di classificare determinate spese tra quelle di pubblicità/propaganda ovvero di rappresentanza. Inoltre, ai sensi dell'art. 11, comma 13, della legge n. 413/1991, può essere impiegato per ottenere la disapplicazione della norma sull'ineducibilità dei c.d. costi *black list* e per fruire del regime c.d. madre-figlia nei casi di società controllate da soggetti residenti al di fuori dell'UE (art. 27 *bis* del d.P.R. n. 600/1973).

Il richiamato art. 21 della legge 413/1991 non delinea con chiarezza gli effetti di tale tipologia di parere. La norma prevede, da un lato, che il parere – sia esso espresso o costituito dal silenzio formatosi sull'istanza del contribuente – ha efficacia esclusivamente nei confronti del contribuente istante²³³ e, dall'altro, che nella fase contenziosa l'onere della prova ricada sulla parte che non si è uniformata al parere.

Quest'ultima formula è stata definita piuttosto ambigua, sembrando consentire sia al contribuente sia all'amministrazione finanziaria di discostarsi legittimamente dalla risposta fornita all'interpello, tant'è che una prima parte della dottrina non ha riconosciuto al parere effetto vincolante per l'amministrazione²³⁴.

Secondo altra dottrina, invece, l'onere della prova richiamato dall'art. 21 dovrebbe intendersi riferito esclusivamente alla dimostrazione che la fattispecie

²³² In tal senso G. CAPUTI, *Il diritto d'interpello*, in *Eti De Agostini Professionale*, 2001, p. 73.

²³³ Sulla possibilità di estendere le argomentazioni contenute in un parere nei confronti dei contribuenti che si trovino in situazioni analoghe a quelle oggetto del parere si veda G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 995; R. LUPI, *La procedura di interpello ex art. 21, legge n. 413/1991 tra Agenzia e Comitato consultivo*, in G. Caputi, a cura di, *Il diritto di interpello*, Roma, 2001, p. 86.

²³⁴ Al riguardo si veda G. ZIZZO, *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 145; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 530 ss., il quale si sofferma sulla necessità che l'ufficio fornisca adeguata motivazione sul punto.

prospettata dal contribuente non coincida con quella effettivamente verificatasi. Conseguentemente, gli atti impositivi elevati a carico del contribuente che si sia adeguato alla risposta fornita a seguito di interpello speciale dovrebbero essere nulli, a meno che l'amministrazione non dimostri che l'operazione concretamente posta in essere diverga da quella descritta nell'istanza²³⁵.

Nella lacunosità del citato dato normativo tale ultimo orientamento ha, pertanto, riconosciuto ai pareri in argomento una efficacia affidante simile a quella di cui all'art. 11 dello Statuto²³⁶.

Seguendo quest'ultima impostazione, maggiormente coerente con la *ratio* del cd. diritto d'interpello, l'eventuale atto di accertamento emesso in difformità del parere sarebbe, pertanto, illegittimo per violazione del principio dell'affidamento e della certezza nel rapporto di imposta²³⁷.

5. *L'affidamento in comportamenti erronei o fuorvianti dell'amministrazione.*

Il problema della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente si pone anche con riferimento alle ipotesi in cui il comportamento di quest'ultimo sia posto in essere a seguito di «fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa».

Ci si riferisce alla seconda fattispecie scusante prevista dall'art. 10, comma 2, dello Statuto, in presenza della quale «non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori».

Gli errori, i ritardi e le omissioni dell'amministrazione sono evidentemente situazioni di fatto, che non si risolvono nell'adozione di un provvedimento, ma che, tuttavia, vengono equiparate dallo Statuto alle «indicazioni contenute in atti

²³⁵ In tal senso M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 258; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, p. 168; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, p. 32 ss.; C. CONSOLO, *I «pareri» del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 962.

²³⁶ Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 373; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2012, p. 235; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 167; S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il fisco*, 1992, p. 7946.

²³⁷ In questi termini C. CONSOLO, *I «pareri» del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, p. 952.

dell'amministrazione finanziaria» in quanto idonee a ingenerare nel contribuente la medesima condizione di affidamento in ordine alla correttezza del proprio operato, che viene esternata *per facta* anziché mediante l'emanazione di un formale atto amministrativo.

È evidente, tuttavia, che l'assenza di un atto formale dell'amministrazione stessa renda più complicato l'inquadramento di una simile fattispecie dell'affidamento, essendo difficile configurare, sul piano pratico, un errore dell'amministrazione che non si manifesti in un atto esternamente noto.

Al riguardo, è stato rilevato che il fatto ascrivibile all'ufficio, per avere efficacia scusante, debba costituire la causa della condotta illecita, essendo necessaria la sussistenza di un nesso di causalità diretta tra il fatto, riferibile al caso concreto, e la condotta del contribuente²³⁸.

Non solo il privato deve aver tenuto un comportamento conforme alle indicazioni (erronee) fornite dall'amministrazione, ma tale condotta deve essere determinata causalmente proprio dalle informazioni ricevute, rimanendo invece esclusa la tutela nel diverso caso in cui essa sia frutto della spontanea decisione del contribuente medesimo²³⁹. Ciò perché è stata ritenuta indispensabile la sussistenza anche della buona fede in senso soggettivo del contribuente, il quale non potrebbe invocare la scusante dell'affidamento legittimo in ipotesi, ad esempio, di manifesta erroneità dell'informazione fornita dall'amministrazione finanziaria²⁴⁰.

Particolare rilievo rivestono le fattispecie di ritardo o di omissione, atteso che qui la tutela del comportamento in buona fede sarebbe connessa a una inattività dell'amministrazione che, nei casi di omissione, viene ricondotta da alcuni al fenomeno della c.d. tolleranza amministrativa, definita quale inerzia

²³⁸ In tal senso M. LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, relazione al convegno tenutosi il 19 dicembre 2012 presso l'università Luiss Guido Carli di Roma.

²³⁹ In tal senso Cass., sentenza 29 agosto 2007 n. 18218, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3341, con commento di F. BATISTONI FERRARA, *Tutela dell'affidamento e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.

²⁴⁰ Così A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 691.

dell'amministrazione finanziaria rispetto all'inadempimento del contribuente agli obblighi fiscali²⁴¹.

La novità introdotta dallo Statuto è stata quella di parificare, a differenza di altri settori dell'ordinamento²⁴², l'inattività e la pronuncia formale dell'amministrazione.

Il legislatore statutario, infatti, avrebbe inteso l'inattività dell'amministrazione come manifestazione (tacita, concludente) di una scelta determinata; è il comportamento inerte che sembra poter essere interpretato come una precisa determinazione dell'amministrazione rispetto al caso concreto.

Possono prospettarsi, quindi, delle particolari ipotesi in cui l'inattività dell'amministrazione può suscitare nel contribuente la convinzione che il suo operare fiscale sia legittimo. Ciò avviene nel caso, ad esempio, di ritardata risposta ad una istanza di agevolazione fiscale, ovvero quando l'amministrazione abbia «esaminato» nei confronti del singolo contribuente una determinata fattispecie imponibile senza emanare alcun atto impositivo, né rilevare alcuna violazione.

Nelle descritte situazioni è stata, pertanto, riconosciuta l'operatività del principio di buona fede, determinando l'inattività dell'amministrazione una aspettativa legittima nei confronti del contribuente²⁴³.

È dubbia, invece, l'inclusione nel novero delle «fonti» del legittimo affidamento delle indicazioni, dei chiarimenti, dei pareri orali resi da singoli funzionari dell'amministrazione in maniera «non ufficiale». Si pensi al fenomeno, relevantissimo nella pratica, delle informazioni assunte dai contribuenti presso gli

²⁴¹ In tal senso M. LOGOZZO, *op. ult. cit.* La tematica è affrontata anche da A. SIMONATI, *Procedimento amministrativo comunitario e principi a tutela del privato*, Milano, 2009.

²⁴² Costituiscono eccezione, al riguardo, le ipotesi di silenzio assenso disciplinate dell'art. 20 della legge 241/1990 (come modificato dall'art. 3, comma 6 ter, del decreto legge, n. 35/2005, convertito nella legge n. 80/2005) a mente del quale «Fatta salva l'applicazione dell'articolo 19 [che attiene alla dichiarazione di inizio attività], nei procedimenti ad istanza di parte per il rilascio di provvedimenti amministrativi il silenzio dell'amministrazione competente equivale a provvedimento di accoglimento della domanda, senza necessità di ulteriori istanze o diffide, se la medesima amministrazione non comunica all'interessato, nel termine di cui all'articolo 2, commi 2 o 3, il provvedimento di diniego, ovvero non procede ai sensi del comma 2». In questo caso il silenzio assenso rappresenta un rimedio all'inerzia dell'amministrazione che si risolve in un risultato direttamente favorevole sul piano sostanziale, mentre negli altri casi di silenzio il vantaggio è unicamente quello di poter adire il giudice amministrativo.

²⁴³ In tal senso M. LOGOZZO, *op. ult. cit.*

uffici finanziari e, comunque, nelle forme (servizio telefonico, telematico, videoconferenze) in cui si esplica la c.d. attività di consulenza e di assistenza giuridica dell'amministrazione.

Qui, seppur è stato ritenuto da alcuni²⁴⁴ operante la tutela di cui all'art. 10, comma 2, dello Statuto, è stata evidenziata la rilevante problematicità relativa alla prova, che deve essere fornita dal contribuente²⁴⁵, di aver ricevuto una determinata istruzione dall'amministrazione e di essersi attenuto a essa. L'anzidetto problema sorgerebbe, in particolare, nel caso di istruzioni ricevute tramite servizio telefonico o attraverso le risposte fornite dagli sportelli, in considerazione anche del divieto di testimonianza che caratterizza il processo tributario.

Altri, invece, hanno posto in rilievo la circostanza per la quale le opinioni dei funzionari dovrebbero valere come «opinioni personali», nulla di più, mancando le caratteristiche oggettive (atto formale) o soggettive (provenienza dell'atto da un organo abilitato ad emanarlo) idonee a dare «ufficialità» alla presa di posizione dell'amministrazione²⁴⁶.

Tale impostazione è stata seguita anche dalla giurisprudenza, secondo cui i suggerimenti privi di formalità espressi da singoli funzionari dell'amministrazione sarebbero inidonei a determinare casualmente la condotta del contribuente, mancando in tali ipotesi le caratteristiche atte a conferire ufficialità alle indicazioni fornite²⁴⁷.

6. Tutela dell'affidamento ed esercizio dell'autotutela tributaria.

Tra le prerogative storicamente riconosciute alla pubblica amministrazione, quale autorità preposta alla cura degli interessi sopraindividuali, spicca il potere di annullare d'ufficio o di revocare, anche in pendenza di giudizio e in caso di non

²⁴⁴ Si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669.

²⁴⁵ Così C. NOCERA, *Statuto del contribuente: la non punibilità nei casi di buona fede*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2472.

²⁴⁶ Così M. LOGOZZO, *op. ult. cit.*

²⁴⁷ così Cass., sentenza n. 18218/2007.

impugnabilità, gli atti illegittimi o infondati, nonché di disporre la sospensione degli atti che appaiano tali²⁴⁸.

Se in passato si è dubitato della configurabilità dell'istituto in ambito tributario, oggi la questione appare superata, atteso che esso ha costituito oggetto di un'esplicita disciplina normativa²⁴⁹.

È residua, tuttavia, la difficoltà di definire concettualmente tale potere. La dottrina più recente²⁵⁰, infatti, si è occupata di verificare, in primo luogo, se l'autotutela tributaria appartenga alla categoria elaborata dal diritto amministrativo e, in caso affermativo, quali siano i tratti di specificità di tale potere dell'amministrazione finanziaria rispetto a quelli delle altre amministrazioni.

In proposito, si sono prospettati due diversi orientamenti. Alcuni²⁵¹ negano che il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria sia espressione di discrezionalità amministrativa, nel senso in cui tale potere è inteso nel diritto amministrativo.

Altri²⁵², invece, sono inclini a riconoscere i caratteri della discrezionalità amministrativa anche nell'autotutela tributaria. I fautori di questa tesi mettono in evidenza come l'amministrazione finanziaria sia chiamata, in sede di riesame, a

²⁴⁸ Per un approfondimento sull'argomento, si rinvia a: R. SCHIAVOLIN, *Autotutela*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, *Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011, p. 503; A. MARCHESELLI, *Autotutela (nel diritto tributario)*, in *Dig. IV*, agg., 2008, p. 34; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.

²⁴⁹ L'art. 2-*quater* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito in legge 30 novembre 1994, n. 656 e modificato dall'art. 27 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, ha previsto che con decreti del Ministro delle finanze fossero «indicati gli organi dell'amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati». Sulla base di tale disposizione, è stato emanato un apposito regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'amministrazione finanziaria, approvato con D.M. 11 febbraio 1997, n. 37.

²⁵⁰ Cfr. D. STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, p. 307; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 497.

²⁵¹ E. DE MITA, *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993, p. 79; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2012, p. 156. Secondo questa tesi, data la vincolatività dell'attività impositiva, l'amministrazione dovrebbe perseguire l'esclusivo interesse alla corretta applicazione della norma impositrice. Il suo mancato rispetto, configurando una possibile violazione del principio di capacità contributiva, sarebbe da solo sufficiente a giustificare l'intervento in autotutela e non richiederebbe la concorrenza di ulteriori interessi.

²⁵² K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 446; C. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1198; L. FERLAZZO NATOLI - F. DUCA, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1995, p. 98.

compiere una ponderazione tra esigenze diverse, per certi aspetti simile a quella cui sono tenute le altre pubbliche amministrazioni²⁵³.

Sul presupposto che sia consentito ritirare in autotutela solo un atto viziato, le due tesi si differenziano, pertanto, in ragione dell'interesse pubblico che l'amministrazione finanziaria deve perseguire. Si discute, infatti, se quest'interesse imponga da solo il ritiro di un atto illegittimo, o se, invece, sia necessaria la compresenza (ovvero l'assenza) di altri elementi.

Per fornire risposta al quesito, appare necessario prendere le mosse da alcuni presupposti e, in particolare, dalle differenze che sussistono tra la funzione svolta dall'amministrazione finanziaria e quella delle pubbliche amministrazioni in genere, riconducibile al fatto che la prima ha l'obbligo di realizzare il principio di capacità contributiva cui all'art. 53 Cost., in assenza di ulteriori interessi concorrenti o contrapposti e, pertanto, l'attività di attuazione del prelievo tributario assumerebbe un carattere essenzialmente vincolato, volto alla totale attuazione del principio di legalità²⁵⁴.

Tradizionalmente, nel diritto amministrativo l'annullamento d'ufficio viene considerato espressione di un potere discrezionale e non obbligatorio: a fronte dell'accertata illegittimità dell'atto amministrativo, cioè, l'annullamento può essere giustificato solo in presenza di un interesse pubblico specifico che sia ritenuto prevalente rispetto a eventuali interessi privati o pubblici confliggenti. Il mero interesse generico al ripristino della legalità non sarebbe, dunque, sufficiente alla rimozione dell'atto illegittimo.

Anche in ambito tributario la lettera della legge sembrerebbe configurare l'autotutela come un potere discrezionale. L'art. 2, comma 1, del D.M. n. 37/1997, infatti, stabilisce che «l'amministrazione finanziaria *può* procedere, in tutto o in parte all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione».

²⁵³ Si osserva, ad esempio, che l'interesse pubblico primario affidato alle cure dell'ente impositore deve coniugarsi con l'esigenza di tener conto del trascorrere del tempo e delle situazioni giuridiche che si sono venute nel frattempo a consolidare. Così R. LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801.

²⁵⁴ Sul punto N. ZANOTTI, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 435.

Il mero dato letterale, tuttavia, non deve trarre in inganno.

È stato, infatti, ritenuto difficilmente configurabile un interesse pubblico specifico ostativo all'annullamento d'ufficio di un atto impositivo illegittimo²⁵⁵.

Non potrebbe essere considerato tale l'interesse alla massimizzazione del gettito. Invero, l'attività impositiva, in base agli artt. 53 e 23 Cost. è finalizzata ad assicurare il concorso di ciascuno alla spesa pubblica in base alla propria capacità contributiva individuata per legge: esisterebbe, dunque, un preciso vincolo costituzionale che, come è stato condivisibilmente osservato, costituisce presupposto, parametro e limite al dovere di contribuzione e che indirizza l'amministrazione finanziaria a esercitare le proprie funzioni in modo che il riparto del carico fiscale tra i consociati si attui secondo tale vincolo²⁵⁶.

In tal senso, l'autotutela potrebbe essere vista come un *continuum*, ovvero un prolungamento dell'attività di accertamento, inteso a dare attuazione all'interesse pubblico anche successivamente all'adozione del provvedimento di primo grado²⁵⁷.

La natura vincolata della rimozione dell'atto viziato si ricollegerebbe così alla mancanza di valutazioni discrezionali spettanti all'amministrazione, nonché alla funzione stessa dell'autotutela, ossia l'attuazione dei criteri legali che presiedono all'imposizione fiscale e, nel rispetto del principio di buona fede, preservano la tutela della sfera giuridica del contribuente.

La giurisprudenza amministrativa individua un ostacolo all'esercizio dei poteri di autotutela da parte dell'amministrazione nelle cd. situazioni giuridiche consolidate che si verificano allorché l'atto illegittimo abbia spiegato irretrattabilmente i suoi effetti per un certo lasso di tempo, costituendo anche il presupposto per ulteriori conseguenze pratiche o giuridiche²⁵⁸.

Nella materia tributaria, ad esempio, ciò si potrebbe verificare allorché l'atto impositivo sia dichiarato illegittimo a notevole distanza temporale dalla sua

²⁵⁵ Si veda M. FORMENTIN, *Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 235.

²⁵⁶ Così F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, p. 3 ss.

²⁵⁷ V. FICARI, *Autotutela e riesame*, op. cit., p. 30-31.

²⁵⁸ Così TAR Toscana, 22 ottobre 1999, n. 767; Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 1995, n. 896; Cons. Stato, sez. II, 10 maggio 1995, n. 1171.

adozione, dopo che abbia esaurito totalmente i suoi effetti, a seguito del pagamento dell'imposta.

Contro tale impostazione è stato obiettato in dottrina che, nella casistica della giurisprudenza amministrativa, le situazioni giuridiche consolidate riguardano i rapporti intersoggettivi che si sono venuti a creare tra cittadino e pubblica amministrazione dopo l'emanazione dell'atto da annullare.

In ambito tributario, viceversa, «una volta pagata l'imposta, che la somma di denaro sia ancora conservata nelle casse dell'ufficio destinatario del pagamento piuttosto che già impiegata nel finanziamento di un qualche servizio pubblico, è circostanza meramente soggettiva, interno al "corpo" amministrativo, e, come tale, incapace di costituire valido punto di riferimento per discriminare l'annullamento illegittimo da quello legittimo»²⁵⁹.

Né, infine, è stata ritenuta condivisibile la tesi secondo cui gli unici vizi capaci di condurre all'annullamento d'ufficio sarebbero quelli, *ictu oculi*, evidenti o facilmente riconoscibili dall'amministrazione, come dimostrerebbero le lett. b) e h) dell'art. 2 del D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (nelle quali si enucleano l'evidente errore logico o di calcolo o l'errore materiale del contribuente facilmente riconoscibile dal fisco)²⁶⁰.

A smentire questa tesi è sufficiente richiamare il comma 1, lett. c) della medesima norma, il quale individua un'ulteriore ipotesi idonea a giustificare l'annullamento d'ufficio nell'«errore sul presupposto dell'imposta»: tale espressione è talmente lata da ricomprendere tutti i vizi, non solo quelli di particolare evidenza, che potrebbero colpire l'atto impositivo²⁶¹.

Il carattere vincolato dell'autotutela in materia tributaria è stato confermato da una recente pronuncia della Cassazione, secondo cui l'unico interesse pubblico che deve guidare l'amministrazione finanziaria nell'esercizio di tale potere è quello di

²⁵⁹ Così P.P. AGOSTINELLI, *Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto amministrativo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 98.

²⁶⁰ In tal senso D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, p. 709.

²⁶¹ In tal senso U. PERRUCCI, *Il regolamento sull'autotutela*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1765.

attuare l'esazione delle imposte in modo corretto, nel rispetto sostanziale delle leggi tributarie e del principio di capacità contributiva²⁶².

Con la richiamata sentenza è stato, infatti, chiarito che, in conformità ai principi di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, l'amministrazione finanziaria, una volta informata dell'errore in cui è incorsa, è tenuta a compiere tutte le verifiche necessarie e, poi, accertato l'errore, ad annullare il provvedimento riconosciuto illegittimo o, comunque, errato. Il tutto in tempi ragionevoli²⁶³.

Una simile impostazione, d'altra parte, troverebbe conferma in specifici indici normativi, come l'art. 5 del citato D.M. n. 37/1997 che sancisce l'obbligo dell'ufficio erroneamente adito non solo di trasmettere l'istanza di parte all'ufficio competente, ma anche di dare comunicazione al contribuente dell'avvenuta trasmissione, ovvero dall'art. 1 del medesimo decreto che prevede il potere sostitutivo dell'ufficio gerarchicamente sovraordinato nel caso di inerzia dell'ufficio competente.

Tali previsioni inducono a ritenere che, ove vi sia un'istanza del contribuente, l'amministrazione finanziaria sia tenuta a concludere sollecitamente il procedimento, pronunciandosi in modo espresso sulla stessa.

È altresì significativo che lo stesso Statuto, all'art. 13, comma 6, attribuisca al Garante del contribuente il potere di attivare il procedimento di autotutela a fronte delle segnalazioni del contribuente: trattasi di un potere sostitutivo, a fronte dell'inerzia degli uffici, che si può spiegare, secondo alcuni, solo in relazione al carattere sollecito e doveroso dell'autotutela²⁶⁴.

7. Segue: le tutele azionabili dal contribuente.

La materia delle tutele azionabili dal contribuente a fronte dell'eventuale diniego o silenzio dell'amministrazione in relazione alla richiesta d'agire in autotutela, per l'eliminazione di un atto preteso infondato o illegittimo, si distingue

²⁶² Cass. civ., sentenza 20 aprile 2012, n.6283, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 235.

²⁶³ Non vi sarebbe, dunque, spazio alla mera discrezionalità poiché «essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell'arbitrio, in palese contrasto con l'imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre debbono informare l'attività dei funzionari pubblici».

²⁶⁴ Così M. FORMENTIN, *Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 235. Sui poteri del Garante del contribuente si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012, p. 495.

per ambiguità, ciò soprattutto per l'assenza di un intervento legislativo chiarificatore²⁶⁵.

Invero, se inizialmente il giudice di legittimità sembrava attribuire i più ampi poteri di riesame giudiziale del diniego di autotutela, estendendoli all'atto nei confronti del quale la stessa autotutela era stata richiesta dall'istante, si è passati a pronunce sempre più delimitative, in cui sono state poste notevoli limitazioni all'impugnazione *de qua*²⁶⁶.

In un primo momento tali limiti sono stati individuati nelle ipotesi in cui l'istanza non fosse fondata su elementi ed eventi sopravvenuti rispetto alla notificazione dell'atto impositivo o, comunque, sanati dalla mancata proposizione delle azioni dirette. Ciò al fine di evitare che fossero sollevati vizi originari che avrebbero dovuto essere oggetto d'impugnazione dell'atto e, quindi, allo scopo di non vanificare preclusioni e decadenze²⁶⁷.

Successivamente, più incisivamente, l'impugnazione medesima è stata limitata alla sola contestazione di vizi propri dell'atto di diniego impugnato e, quindi, alla valutazione della legittimità del rifiuto, restando solo eventuale e indiretta la delibazione della fondatezza della pretesa sottostante nonché, di conseguenza, ribadendo la possibilità d'impugnativa in questione nelle sole ipotesi di diniego esplicito²⁶⁸.

In seguito, le sezioni unite, con la sentenza n. 2870 del 6 febbraio 2009, pur equiparando il presunto diniego tacito a quello espresso, ha ritenuto inammissibile il

²⁶⁵ Resta inteso che, anche nella prospettiva fiscale, l'istanza di autotutela non deve e non può legittimamente risolversi in un *escamotage* apprestato dal privato onde porre rimedio alla propria inerzia sull'onere di ricorrere in termini dinnanzi al giudice competente per l'annullamento dell'atto.

²⁶⁶ Cass. civ., sentenza 30 settembre 2005, n. 16776, con cui, tra l'altro, è stato affermato che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della legge 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di ogni genere e specie, abbraccia anche le liti relative agli atti di autotutela tributaria, in quanto incidenti sul rapporto d'imposta.

²⁶⁷ Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 20 febbraio 2006, n. 3608, e Cass., sez. trib., sentenza 26 gennaio 2007, n. 1710.

²⁶⁸ Così in Cass., sez. un., sentenza 27 marzo 2007, n. 7388, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 361 ss., con commento di S. STAGNARO, *Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie*. Nella pronuncia è stata risolta anche la questione relativa all'individuazione del giudice competente. È stato, infatti, affermato che la giurisdizione tributaria, dopo le modifiche legislative (articolo 12, legge 448/2001), ha assunto la caratteristica della giurisdizione a carattere generale, idonea quindi a dirimere tutti i tipi di controversie insorte in relazione a uno specifico rapporto tributario, compreso dunque il diniego di autotutela.

ricorso avverso il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela promossa dal contribuente volta a ottenere l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo (nella specie, per l'intervenuto giudicato formatosi sulla decisione di reiezione del ricorso davanti alla commissione tributaria provinciale)²⁶⁹.

Come, poi, ribadito con l'ordinanza 10020/2012, contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può, quindi, essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria.

La Corte ha affermato, in particolare, che deve essere ormai considerato come consolidato l'orientamento in base al quale il contribuente, che richiede all'amministrazione finanziaria di ritirare, in via di autotutela, un avviso di accertamento divenuto definitivo, deve prospettare l'esistenza di «un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione» alla rimozione dell'atto: «ne consegue che contro il diniego dell'amministrazione di procedere all'esercizio del potere di autotutela può essere proposta impugnazione soltanto per dedurre eventuali profili di illegittimità del rifiuto e non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria».

8. Segue: le conseguenze dell'esercizio del potere di autotutela.

L'eliminazione dell'atto impugnabile a seguito dell'esercizio del potere di autotutela da parte dell'amministrazione determina delle conseguenze, da un lato, sul processo che, eventualmente, il contribuente abbia dovuto instaurare contemporaneamente allo svolgimento del procedimento di annullamento a seguito dell'istanza e, dall'altro, sulla risarcibilità del danno ingiusto che lo stesso abbia subito in conseguenza del mancato annullamento dell'atto illegittimo o infondato a seguito dell'istanza.

²⁶⁹ Cass., sez. un., 6 febbraio 2009, n. 2870, in *Fiscalitax*, 2009, 673 ss., con nota di FERLAZZO NATOLI-SERRANÓ, *Discrezionalità dell'attività di autotutela e impugnabilità del diniego*.

Relativamente al primo profilo, secondo alcuni all'eliminazione spontanea dell'atto impugnato, che da luogo alla cessazione della materia del contendere, conseguirebbe la condanna alle spese processuali dell'amministrazione finanziaria²⁷⁰.

Quanto, invece, alla risarcibilità del danno, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto una simile possibilità solo nei casi in cui il mancato annullamento abbia causato un danno ingiusto risarcibile *ex art.* 2043 cod. civ.²⁷¹.

Il riconoscimento della risarcibilità presupporrebbe, dunque, l'esistenza di un interesse giuridico meritevole di tutela secondo l'ordinamento riferibile al singolo contribuente, ovvero la ricorrenza di situazioni nelle quali l'eliminazione dell'atto avrebbe dovuto aver luogo d'ufficio.

La giurisprudenza, in tal caso, ha attribuito al giudice ordinario la giurisdizione per l'azione risarcitoria²⁷² in ragione della circostanza che, *de iure condito*, la cognizione della Commissione tributaria è fissata dai limiti cd. esterni ed interni, ovvero dalla possibilità di conoscere del rapporto giuridico tributario solo in presenza di un ricorso avverso un atto impugnabile riconducibile alla tassativa elencazione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992²⁷³, non essendo la somma risarcitoria un accessorio dell'imposta sul quale il giudice tributario possa giudicare²⁷⁴. Nella specie il rapporto tributario sarebbe, infatti, estraneo all'oggetto della causa, atteso che la

²⁷⁰ Così, V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1715 ss..

²⁷¹ Cfr. Cass., sez. trib., sentenza 3 marzo 2011, n. 5120, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, p. 392 ss., con nota di M. MARCHESELLI, *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*; Cass., sez. III, 19 gennaio 2010, n. 698, in *Boll. trib.*, 2010, 632 ss., con nota di S. ACCORDINO, *Diniego di autotutela: il contribuente ha diritto ad essere risarcito ma non ad ottenere giustizia innanzi alle Commissioni tributarie*; Cass., sez. trib., 23 luglio 2004, n. 1380.

²⁷² Così Cass., sez. un., sentenza 30 aprile 2008, n. 10826; Cass., sez. un. sentenza 18 gennaio 2008, n. 968.

²⁷³ È stato affermato che laddove il mancato annullamento dell'atto impugnato in autotutela segua la costituzione in giudizio dell'amministrazione, si potrebbe configurare una resistenza in giudizio in «mala fede o colpa grave» suscettibile di permettere allo stesso giudice tributario di condannare l'ufficio soccombente, oltre che alle spese di lite, anche al maggior danno per lite temeraria liquidato dal giudice *ex art.* 96 c.p.c., danno da ritenersi vigente nel processo tributario in ragione del rinvio operato dall'art. 1 del d.lgs. n. 546/1992. Così Comm. trib. reg. Puglia, sentenza 11 gennaio 2011, n. 11.

²⁷⁴ Cfr. Cass., sez. un., sentenza 4 gennaio 2007, n. 15. A tal proposito, occorre richiamare la nota sentenza della Corte di Cassazione, a sezioni unite, 22 luglio 1999 n. 500 che ha sancito l'irrelevanza, ai fini del risarcimento del danno subito, della posizione giuridica (se di diritto soggettivo o di interesse legittimo) rivestita dal privato che quel danno abbia patito in dipendenza della condotta della pubblica amministrazione.

questione si fonderebbe su una rimproverabilità che attiene al comportamento del soggetto agente nell'emanazione dell'atto²⁷⁵.

Alcuni hanno dato rilievo alle criticità che la richiamata limitazione della giurisdizione tributaria può comportare, soprattutto nelle ipotesi in cui la sentenza per il risarcimento del danno venga emessa dal giudice ordinario di pace secondo equità. In tale ipotesi, infatti, il giudice ordinario verrebbe a interessarsi sia della debenza del tributo che della legittimità della mancata autotutela²⁷⁶.

In ordine all'individuazione del danno²⁷⁷, l'indirizzo giurisprudenziale attuale considera ingiusto il danno subito dal contribuente dal mancato annullamento di un atto riconosciuto illegittimo o infondato dallo stesso ufficio, ma non in tempo utile a evitare un giudizio²⁷⁸.

La stessa giurisprudenza, quindi, nel testimoniare l'applicabilità del principio del *neminem laedere* anche all'amministrazione finanziaria, laddove il comportamento abbia violato un dovere giuridico, ha ammesso che un danno ingiusto possa essere causato anche dal ritardato esercizio di un potere discrezionale²⁷⁹.

Sul punto specifico della quantificazione, il danno può, senza dubbio, essere costituito dai costi sostenuti per la lite, ma potrebbe estendersi ad altre tipologie di danni patrimoniali se non, anche, non patrimoniali, per quanto non tipizzati²⁸⁰.

²⁷⁵ In tal senso P. ROSSI, *La giurisdizione tributaria e l'azione di responsabilità ex art. 2043 c.c.*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 99.

²⁷⁶ Così V. FICARI, *op. ult. cit.*

²⁷⁷ L'argomento è approfondito da P. ROSSI, *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1591 ss.; AA.VV., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e pratiche*, Milano, 2009.

²⁷⁸ Nel senso della non risarcibilità, si veda, però, Cass., sez. trib., sentenza 9 aprile 2009, n. 8703, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2009, 1007 ss.; L. NICOTINA, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 88 ss.

²⁷⁹ Così Cass., sez. trib., sentenza 3 marzo 2011, n. 5120.

²⁸⁰ La tesi è di V. FICARI, *op. ult. cit.*

CAPITOLO III

LA TUTELA DEL LEGITTIMO AFFIDAMENTO

DEL CONTRIBUENTE NELL'ESPERIENZA COMUNITARIA

SOMMARIO: 1. Il principio generale della certezza del diritto nel sistema dell'Unione europea – 2. Il legittimo affidamento nel sistema dell'Unione europea – 3. L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di giustizia e l'affidamento del contribuente – 4. Segue: falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento del contribuente – 5. La tutela del legittimo affidamento e il recupero a posteriori dei dazi doganali – 6. La tutela del legittimo affidamento in materia di aiuti di Stato.

1. Il principio generale della certezza del diritto nel sistema dell'Unione europea.

Nella giurisprudenza della Corte di giustizia il principio della certezza del diritto, pur essendo frequentemente invocato – soprattutto quale canone interpretativo – non viene mai definito in termini precisi nel suo contenuto.

Esso è stato sovente richiamato dal giudice comunitario per affermare la regola generale in base alla quale le norme europee devono presentare i caratteri della chiarezza e della prevedibilità per i cittadini²⁸¹. Nello specifico è stato precisato che «il principio della certezza del diritto esige che una disciplina che impone oneri al contribuente sia chiara e precisa affinché esso possa conoscere senza ambiguità i suoi diritti e i suoi obblighi e possa agire in modo adeguato»²⁸².

La regola in argomento è stata richiamata anche in tema di attuazione delle direttive da parte degli Stati membri. Il giudice europeo ha, infatti, affermato che ciascuno Stato membro debba dare alle direttive un'attuazione che risponda pienamente alle esigenze di chiarezza e di certezza delle situazioni giuridiche

²⁸¹ Corte di giustizia, sentenza 12 novembre 1981, causa C-212/1980.

²⁸² Corte di giustizia, sentenza 9 luglio 1981 causa C-169/1980. La Corte di Giustizia ha chiarito che la violazione del principio della certezza del diritto non può essere invocata per qualsivoglia dubbio o difficoltà interpretativa. Nella sentenza *The Queen c. Minister for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte, National Farmers' Union e altri*, ad esempio, il regolamento n. 3887/1992 in materia di aiuti ai bovini, pur presentando difficoltà interpretative, non è stato ritenuto contrastante col principio della certezza del diritto. Da un lato, infatti, tali difficoltà erano riconducibili alla complessità della materia in questione mentre, dall'altro, una lettura attenta del regolamento consentiva di afferrare il senso e le conseguenze dell'applicazione delle sue disposizioni, che avevano come destinatari gli addetti al settore. Cfr. Corte di giustizia, sentenza 17 luglio 1997, causa C-354/1995.

descritte dalla direttiva stessa, con la conseguenza che semplici prassi amministrative, per loro natura modificabili discrezionalmente dall'amministrazione statale e prive di un'adeguata pubblicità, non possono essere considerate valido adempimento dell'obbligo imposto dall'art. 288, comma 3, del TFUE²⁸³.

In seguito, tale regola è stata ulteriormente precisata, sottolineando che la trasposizione nel diritto nazionale di una direttiva «non esige necessariamente la riproduzione ufficiale e testuale delle sue disposizioni in una norma giuridica espressa e specifica e può essere sufficiente, a seconda del contenuto della direttiva stessa, un contesto giuridico generale, a condizione che quest'ultimo garantisca effettivamente la piena applicazione della direttiva in modo sufficientemente chiaro e preciso, affinché, qualora la direttiva miri ad attribuire dei diritti ai singoli, i destinatari siano posti in grado di conoscere la piena portata dei loro diritti ed eventualmente invocare la tutela dinanzi ai giudici nazionali»²⁸⁴.

Il principio della certezza del diritto è stato, altresì, richiamato per rafforzare l'unitarietà dell'ordinamento dell'Unione europea. In particolare, nella sentenza *Foto-Frost* la Corte di giustizia ha escluso che le giurisdizioni nazionali possano dichiarare invalidi gli atti delle istituzioni europee, evidenziando che le competenze alla stessa attribuite dall'art. 276 TFUE hanno essenzialmente lo scopo di garantire l'uniforme applicazione del diritto europeo da parte dei giudici nazionali. Di conseguenza, ammettere «divergenze fra i giudici nazionali sulla validità degli atti comunitari potrebbe compromettere la stessa unità dell'ordinamento giuridico comunitario ed attentare alla fondamentale esigenza della certezza del diritto».

Per il giudice europeo, pertanto, posto che l'art. 263 del TFUE attribuisce alla Corte di giustizia la competenza esclusiva ad annullare un atto di un'istituzione

²⁸³ Corte di giustizia, sentenza 23 maggio 1985, causa C-29/1984.

²⁸⁴ Corte di giustizia, sentenza 9 aprile 1987, causa C-363/1985. Sulla scorta di tali considerazioni, la Corte di giustizia ha, altresì, affermato che finché una direttiva non è stata correttamente traspunta nel diritto nazionale, i singoli non sono in grado di avere piena conoscenza dei loro diritti, e che tale situazione d'incertezza sussiste anche dopo una sentenza con cui la Corte abbia dichiarato che lo Stato membro non abbia soddisfatto gli obblighi che ad esso incombono ai sensi della direttiva e anche se la Corte ha riconosciuto che l'una o l'altra delle disposizioni della direttiva è sufficientemente precisa e incondizionata per essere fatta valere dinanzi a un giudice nazionale. Difatti, solo al momento di tale trasposizione si sarà creata la certezza giuridica necessaria per permettere ai consociati di far valere i loro diritti. Così Corte di giustizia, sentenza 15 luglio 1991, causa C-208/1990.

comunitaria, la coerenza tra il ricorso in annullamento e il rinvio pregiudiziale di validità esige che sia parimenti riservato alla Corte il potere di dichiarare l'invalidità dell'atto qualora questa sia fatta valere davanti a un giudice nazionale²⁸⁵.

Di frequente, inoltre, il principio della certezza del diritto è stato evocato in relazione ai termini di prescrizione previsti dal diritto europeo sia a carico dei singoli che a carico delle istituzioni europee e degli Stati membri. Si tratta di una tematica particolarmente delicata in quanto, da un lato, la prescrizione impedisce la rimessione in discussione di situazioni consolidate e contribuisce, pertanto, a rafforzare la certezza del diritto; dall'altro lato, tuttavia, l'intervenuta prescrizione può determinare il consolidamento di situazioni contrarie alla legge, generando tensioni con il principio, altrettanto importate, di legalità. Proprio perché la previsione di termini prescrizionali necessita di un attento bilanciamento tra l'esigenza di certezza del diritto e l'esigenza di legalità, la Corte di giustizia ha ricondotto la prescrizione alla discrezionalità del solo legislatore europeo²⁸⁶.

2. Il legittimo affidamento nel sistema dell'Unione europea.

Come osservato, strettamente connesso al principio della certezza del diritto, è quello del legittimo affidamento.

Nell'ordinamento comunitario detto principio risulta tutt'ora sprovvisto di un qualche fondamento positivo ma è stato progressivamente elaborato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia che lo ha tratto da alcune esperienze nazionali, soprattutto quella tedesca, anche in ragione del fatto che l'affidamento non può annoverarsi tra le tradizioni costituzionali comuni ai singoli Stati²⁸⁷.

In effetti, la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, dopo aver tratto ispirazione dalla tradizione germanica di cui si è detto, ha rielaborato il principio in

²⁸⁵ Corte di giustizia, sentenza 22 ottobre 1987, causa C-314/1985.

²⁸⁶ Corte di giustizia, sentenza 15 luglio 1970, causa C-41/1969.

²⁸⁷ In Germania la giurisprudenza costituzionale ha ricostruito l'affidamento attraverso il riferimento allo Stato di diritto. Tra gli elementi essenziali dello Stato di diritto viene infatti annoverato il *Rechtssicherheit*, che va inteso quale sicurezza delle situazioni giuridiche soggettive dei cittadini e, secondo l'interpretazione del giudice federale tedesco, come tutela dell'affidamento legittimo ingenerato nei singoli dall'ordinamento. In tale contesto ermeneutico, il principio di affidamento risulta collegato a quello della certezza del diritto, pur assumendo una sua autonoma collocazione.

parola facendogli acquisire caratteristiche proprie e una pluralità di sfaccettature tali che esistono, ormai, varie fattispecie e diversi schemi di giudizio su di esso²⁸⁸.

Ciò non toglie che il giudice comunitario, tutt'ora, appaia particolarmente rigoroso in ordine al giudizio sulla lesione del principio in parola, forse perché consapevole della sua innovatività e della necessità che questo si assesti progressivamente nelle singole esperienze nazionali²⁸⁹.

In tale contesto, non sono rare le pronunce in cui la Corte di giustizia ha richiamato congiuntamente il principio della certezza del diritto e quello del legittimo affidamento, senza peraltro darsi carico di operare una chiara distinzione l'uno dall'altro²⁹⁰. Tale circostanza dipende essenzialmente dal fatto che il legittimo affidamento, oltre a rappresentare un autonomo principio generale, costituisce altresì un corollario del principio della certezza del diritto, secondo quanto espressamente affermato dalla sentenza *Duff*²⁹¹.

La richiamata pronuncia assume un significato rilevante in quanto, nelle proprie conclusioni, l'avvocato generale, aveva sottolineato, da un lato, che sia la certezza del diritto che il legittimo affidamento costituiscono un corollario del principio della legittimità; dall'altro, che i due principi in esame differirebbero essenzialmente sotto il profilo del fattore temporale. Mentre il primo avrebbe carattere statico - nel senso che impone «chiarezza e precisione delle norme giuridiche e delle singole discipline che vengono a formare, in un determinato

²⁸⁸ Per un inquadramento generale della tematica si rinvia a M. VILLANI, *Principio dell'affidamento tra normativa interna e normativa comunitaria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2010, p. 5; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Genova, 2010, p. 10 ss.

²⁸⁹ M. GIGANTE, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e tutela del legittimo affidamento*, Milano, 2008, p. 26. Questa prudenza del giudice europeo nell'utilizzare il principio di affidamento, spesso invocato dalla Corte ma non sempre applicato, ha fatto registrare numerose tensioni tra la giurisprudenza tedesca e quella comunitaria, atteso che il principio di cui trattasi, non sempre ha ricevuto in sede europea la medesima tutela di cui gode in Germania. Sul punto si rinvia a C. FRAENKEL-HAEBERLE, *Poteri di autotutela e legittimo affidamento*, Trento, 2008, p. 139 ss.

²⁹⁰ Corte di giustizia, sentenza 12 novembre 1982, causa C-212/1980. I principi in questione sono strettamente connessi anche al principio di proporzionalità.

²⁹¹ Corte di giustizia, sentenza 15 febbraio 1986, causa C-63/1983. Si tratterebbe, in particolare, di un principio non scritto, consolidato nella giurisprudenza europea, tendenzialmente affine alla *rule of law* anglosassone, secondo cui l'amministrazione, nell'esercizio del potere di autotutela, è chiamata a tutelare quelle situazioni soggettive consolidate per effetto di atti o comportamenti dalla stessa adottati o tenuti, idonei a determinare un ragionevole affidamento nel destinatario degli stessi. Sul punto L. ANTONIOLI, *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, n. 2/1997 p. 355.

momento, il quadro giuridico nel quale gli organi esercitano le loro competenze e i singoli le loro attività» - il secondo avrebbe un carattere dinamico, nel senso che esso «impone al legislatore comunitario e agli altri organi comunitari (o agli organi nazionali che operano per mettere in atto il diritto comunitario) di esercitare, nel corso del tempo, le loro competenze in maniera tale da non ledere [...] situazioni e rapporti giuridici venuti in essere in virtù della normativa comunitaria».

Ad avviso di alcuni, tali caratteristiche sembrerebbero, inoltre, giustificare il fatto che la regola del legittimo affidamento viene sostanzialmente invocata quale fonte di diritti che si intendono salvaguardare, mentre quella della certezza del diritto viene richiamata soprattutto quale canone ermeneutico²⁹².

Per ciò che concerne le fattispecie giuridiche in relazione alle quali il legittimo affidamento viene maggiormente in rilievo, occorre evidenziare come anche nell'ordinamento europeo il problema della tutela del principio in parola si ponga essenzialmente in termini di contrapposizione tra interessi diversi. Come osservato dalla dottrina, infatti, da un lato vi è l'interesse «dell'amministrazione o, se si vuole, l'interesse della collettività intera, il pubblico interesse, così come concepito ed espresso dagli organi dell'amministrazione stessa, in relazione alle modificazioni della realtà [...]. E, dall'altro lato, l'interesse dei privati, dei cittadini, degli imprenditori, a condurre la loro vita e i loro affari sulla base del quadro giuridico loro tracciato e delle possibilità di azione loro riconosciute, in un certo momento, dall'amministrazione, a non trovarsi insomma "spiazzati" da inattesi mutamenti dello scenario»²⁹³.

In quest'ottica, pertanto, il legittimo affidamento assumerebbe significato e connotazione diversa a seconda che venga invocato in relazione ad atti legittimi o illegittimi. Tanto nel primo, quanto nel secondo caso, inoltre, la tutela dell'affidamento verrebbe in rilievo soprattutto con riferimento ai possibili effetti retroattivi dell'atto dei pubblici poteri.

²⁹² Così S. BASTIANON, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea*, Milano, 2012, p. 86.

²⁹³ Così, D. CORLETTI, *Provvedimenti di secondo grado e tutela dell'affidamento*, Padova, 2007, p. 3.

In ambito comunitario quando si parla del principio dell'irretroattività della legge si è soliti fare riferimento a due distinte regole, una di carattere interpretativo, l'altra di carattere sostanziale. In base alla prima, le norme europee sostanziali, a differenza di quelle di procedura, possono riguardare rapporti giuridici definiti anteriormente alla loro entrata in vigore solo se dal loro testo, dalla loro *ratio* e dalla loro struttura emerga che debba essere attribuita loro una simile efficacia. Tale interpretazione garantirebbe, infatti, il rispetto dei principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento²⁹⁴.

In base alla seconda, invece, l'efficacia retroattiva di una disposizione legislativa sarebbe ammessa solo se compatibile con lo scopo perseguito dalla norma e a condizione che venga salvaguardato il legittimo affidamento degli interessati.

I *leading cases* in materia sono costituiti dalle sentenze *Brock*, *Irca* e *Racke*. Alla prima (che fissa la regola) si deve la teorizzazione del principio di irretroattività secondo cui «il principio della certezza del diritto osta, come norma generale, a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario decorra da una data anteriore alla sua pubblicazione»²⁹⁵; la seconda (che introduce l'eccezione alla regola) ha precisato che il diritto comunitario non preclude del tutto la possibilità di una disciplina retroattiva²⁹⁶; la terza, infine (che limita l'operatività dell'eccezione alla regola) ha sancito la legittimità della retroattività «in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato»²⁹⁷.

In talune ipotesi, inoltre, la Corte ha ricollegato il principio di irretroattività non solo alla tutela del legittimo affidamento, ma anche all'esistenza di diritti dei

²⁹⁴ Corte di giustizia, sentenza 31 marzo 1977, causa C-86/1976.

²⁹⁵ Corte di giustizia, sentenza 14 aprile 1970, causa C-68/1969.

²⁹⁶ Corte di giustizia, sentenza 7 luglio 1976, causa C-7/1976.

²⁹⁷ Corte di giustizia, sentenza 20 gennaio 1979, causa C-98/1978. Va evidenziato che in tale sentenza il principio di diritto espresso dalla Corte di giustizia non ha trovato applicazione. Ad avviso del giudice europeo, infatti, per quanto riguarda gli importi compensativi comunitari «il regime istituito dalla Commissione implica in linea di principio che i provvedimenti contemplati prendano effetto a decorrere dal verificarsi degli eventi che li hanno provocati, cosicché, per renderli pienamente efficaci, può manifestarsi la necessità di estendere l'applicazione degli importi compensativi monetari di nuova fissazione a fatti e atti svoltisi nel periodo immediatamente precedente alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del regolamento che li fissa».

singoli già acquisiti e, pertanto, non suscettibili di modificazione *in peius* dalla nuova disciplina²⁹⁸.

Nelle sentenze *Schlobstrabe*, *Sudholz* e *Marks & Spencer*, infatti, il giudice europeo ha fatto riferimento sia alla certezza del diritto sia alla tutela del legittimo affidamento per escludere che una modifica legislativa potesse privare il singolo di un diritto acquisito sulla base della previgente normativa²⁹⁹. È stato osservato che con le citate pronunce la Corte di giustizia abbia affermato direttamente la lesione di tali principi, sottolineando unitamente la consistenza di diritti già acquisiti delle situazioni soggettive già incise dalla modifica retroattiva. In tale contesto, pertanto, «tutela del legittimo affidamento significa resistenza di diritti già acquisiti di fronte a modifiche peggiorative che pretendano di valere anche per il passato, e sembra identificarsi con il principio stesso di non retroattività»³⁰⁰.

Da ultimo, deve sottolinearsi che la regola dell'irretroattività della legge conosce, in ambito europeo, un'importante deroga qualora di tratti di disposizioni di legge finalizzate a ripristinare gli effetti di precedenti norme dichiarate nulle per vizi procedurali. Significative, a tal riguardo, risultano le sentenze *Roquette Frères*³⁰¹ e *Amylum*³⁰².

Nel vasto e composto panorama della giurisprudenza comunitaria sembra scorgersi un ulteriore profilo della tutela del legittimo affidamento del tutto scollegato dal problema della retroattività e che assume rilievo soprattutto con riferimento a due ipotesi: quella dell'improvvisa modifica di una disciplina e quella della tutela delle aspettative create nei singoli dalla condotta delle istituzioni europee.

²⁹⁸ Per un'analisi approfondita sul tema si veda F. AMATUCCI, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 326 ss. ID, *Divieto di retroattività della norma tributaria in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2009.

²⁹⁹ Corte di giustizia, sentenza 8 giugno 2000, causa C-396/1998.

³⁰⁰ Così M. GIGANTE, *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e legittimo affidamento*, Milano, 2008, p. 47.

³⁰¹ Corte di giustizia, sentenza 29 ottobre 1980, causa C-138/1979.

³⁰² Corte di giustizia, sentenza 30 settembre 1982, causa C-180/1981. Tra le situazioni che possono determinare l'affidamento del contribuente, consentendo l'effetto retroattivo delle sentenze o delle norme tributarie nazionali e degli atti comunitari, vi è il c.d. effetto annuncio: strumento in grado di favorire, attraverso un'adeguata divulgazione, la conoscenza del provvedimento da parte del contribuente, mettendolo al corrente della sua futura adozione. Tale strumento potrebbe essere rilevante anche ai fini della «determinazione di quella prevedibilità, frequentemente, utilizzata dai giudici europei nella valutazione e giustificazione delle norme retroattive». Così C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, p. 335.

Con riferimento alla prima delle citate ipotesi, preme rilevare che ogni volta che il principio del legittimo affidamento viene invocato in relazione a una modifica legislativa emerge in modo palese la tensione sussistente tra la necessità di contemperare tra loro la discrezionalità tipica del legislatore e gli interessi dei consociati che hanno riposto affidamento in ordine a una determinata situazione giuridica. Una simile problematica è stata posta in rilievo dall'avvocato generale nelle conclusioni relative alla causa *Westzucker*, laddove è stato affermato che «non è impensabile che taluni interessati, in considerazione dell'esistenza di determinate norme e facendo affidamento sul loro persistere invariate, abbiano adottato determinate decisioni, assumendo degli impegni di carattere economico. Se tali decisioni non possono essere facilmente e tempestivamente annullate, il mutamento della situazione giuridica sulla quale gli interessati avevano fatto affidamento può arrecare un danno. Ora, questo non si può considerare senz'altro giustificato; è invece necessario [...] procedere ad una valutazione dei contrapposti interessi, per considerare lecita una modifica dei rapporti basati sulla fiducia e degni di tutela solo qualora prevalga l'interesse pubblico».

In proposito, è stato evidenziato che quanto più la modifica della disciplina normativa avviene in maniera improvvisa e imprevedibile, tanto più, in assenza di situazioni particolari, dovrà ritenersi legittimo l'affidamento riposto dai singoli nella precedente normativa. Di contro, se per le specifiche modalità con cui è stata attuata la modifica della disciplina (differimento dell'entrata in vigore della nuova misura, adozione di misure transitorie, ampi dibattiti) la modifica non potrebbe qualificarsi come improvvisa e imprevedibile, con la conseguenza che difficilmente i singoli potranno far valere la sussistenza di un legittimo affidamento³⁰³.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia non emerge in maniera univoca quale sia il grado di prevedibilità necessario per escludere la violazione del legittimo affidamento e la stessa valutazione dei fattori in base ai quali il giudice europeo stabilisce la prevedibilità o meno di una misura legislativa appare strettamente collegata a un esame d'insieme dell'intera fattispecie di volta in volta presa in esame.

³⁰³ In tali termini S. BASTIANON, *La tutela del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea*, Milano, 2012, p. 105.

Ad esempio, nella vicenda *Driessen* la Corte ha escluso l'esistenza di un legittimo affidamento in considerazione del fatto che l'idoneità del regolamento n. 1101/1983 a produrre effetti onerosi nei confronti di quegli operatori economici che avevano effettuato ordinativi di navi prima dell'entrata in vigore del regolamento stesso era palesemente nota agli ambienti professionali interessati³⁰⁴.

Sotto connesso profilo è stato chiarito che il carattere prevedibile della modifica normativa risulta strettamente collegato al grado di discrezionalità di cui godono le istituzioni europee in sede di regolamentazione di una determinata materia. Invero, ove questa richieda costanti interventi normativi per adeguarsi alla realtà economica, tanto meno i consociati potranno invocare l'imprevedibilità delle modifiche normative³⁰⁵.

Estremamente ampia e variegata si presenta anche la casistica giurisprudenziale relativa a fattispecie nelle quali il principio del legittimo affidamento è fatto valere con riferimento alla condotta delle istituzioni comunitarie. Per costante giurisprudenza, infatti, il principio in argomento può essere invocato da chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che le istituzioni, avendogli fornito indicazioni precise³⁰⁶, hanno suscitato in lui aspettative fondate³⁰⁷, la sussistenza delle quali deve essere valutata con riferimento sia al comportamento oggettivo delle istituzioni dell'Unione europea, sia allo stato psicologico soggettivo del singolo. Con riferimento a tale ultimo elemento è stato precisato che l'affidamento in un comportamento delle istituzioni europee non può essere ritenuto legittimo se chi lo invoca ha agito in mala fede o in violazione di obblighi di legge³⁰⁸.

³⁰⁴ Corte di giustizia, sentenza 5 ottobre 1997, causa C-13/1992.

³⁰⁵ Al riguardo Corte di giustizia, sentenza 16 maggio 1979, causa C-84/1978.

³⁰⁶ Le indicazioni precise, secondo il Tribunale, devono consistere in «informazioni precise, incondizionate e concordanti, che derivino da fonti autorizzate ed affidabili» a prescindere dalla loro veste formale. Così Tribunale, sentenze 30 novembre 2009, cause riunite T-427/2004 e T-17/2005. In materia di aiuti di Stato è stato specificato che in mancanza di una presa di posizione esplicita da parte della Commissione in ordine a una misura a essa notificata, il silenzio dell'istituzione non è ostativo al recupero degli aiuti sul presupposto della sussistenza di una situazione di legittimo affidamento in capo all'impresa beneficiaria dell'aiuto stesso. In tal senso Corte di giustizia, sentenza, 11 novembre 2004, cause riunite C-183/2002 e C-187/2002.

³⁰⁷ Corte di giustizia, sentenza 19 maggio 1983, causa C-289/1991.

³⁰⁸ Corte Tribunale, sentenza 29 aprile 2004, causa T-236/2001.

3. L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di giustizia e l'affidamento del contribuente.

Come è noto, l'art. 93 del Trattato pone l'obiettivo dell'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra di affari, alle imposte di consumo e alle altre imposte indirette, nella misura in cui ciò è necessario ad assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato comune³⁰⁹. Scopo dell'armonizzazione fiscale è, infatti, quello di costruire «un assetto normativo tendenzialmente omogeneo dei sistemi fiscali dei diversi Stati membri»³¹⁰.

Per quanto riguarda la concreta attuazione del processo di armonizzazione, l'art. 93, con riferimento alle sole imposte indirette (che influenzano direttamente il prezzo dei beni e dei servizi con la conseguenza che la mancata omogeneità tra le relative legislazioni nazionali mette a rischio la neutralità concorrenziale del mercato), stabilisce che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione.

³⁰⁹ Per un approfondimento della tematica dell'armonizzazione fiscale si rinvia a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 197 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 204 ss.; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir. Annali*, 2007, p. 394 ss.; C. FONTANA, *Il coordinamento europeo in materia fiscale in Innovazione e Diritto* n. 7/2006, in www.innovazionediritto.it; F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in V. Uckmar (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 1228 ss.; C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, p. 625 ss.; L. CARPENTIERI, *I limiti negativi e quelli posti dalla Comunità alla potestà tributaria degli Stati membri*, in L. Carpentieri-R. Lupi-D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 32 ss.

³¹⁰ Così P. BORIA, *op. cit.*, p. 61. In dottrina, anche sulla scorta delle indicazioni testuali ricavabili dalle norme del Trattato, si segnala la necessità di distinguere l'armonizzazione in senso stretto dal «ravvicinamento» delle legislazioni: in particolare, la prima tenderebbe ad assicurare l'omogeneità delle legislazioni nazionali attraverso l'eliminazione di singole norme divergenti o comunque differenti; il ravvicinamento, invece, mirerebbe al medesimo risultato ricorrendo, però, a una più ampia opera di revisione normativa, riguardante la struttura e il complesso degli istituti giuridici non coincidenti. In tal senso F. CARUSO, *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, II, p. 2. In senso contrario C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1994, secondo cui «alternativi al termine armonizzazione sono a volte quelli di ravvicinamento e coordinamento. Questi termini sono rinvenibili nelle norme comunitarie per definire il procedimento dell'integrazione comunitaria secondo un indirizzo che non sia l'immediata applicazione del diritto comunitario. La dottrina tende inoltre ad interpretarli nello stesso modo e a non attribuire loro effetti diversi dalla integrazione legislativa anche se sussistono differenziazioni dovute sia all'oggetto delle procedure, che in rapporto ai poteri di cui gli organi della CEE dispongono nei vari settori».

Nell'ambito del processo di armonizzazione in tema di Iva un ruolo di primo piano è stato rivestito dalla Corte di giustizia con particolare riferimento alla tutela dell'affidamento del contribuente.

A tal riguardo, appare opportuno svolgere delle brevi considerazioni sul cd. effetto diretto delle direttive.

Tale effetto è stato sempre riconosciuto dal giudice comunitario in favore del singolo³¹¹. Trattasi, in particolare, di un effetto verticale e unilaterale: di talché lo Stato membro non può opporre al singolo - che, a sua volta, faccia valere un diritto a lui attribuito dalla norma comunitaria contenuta nella direttiva - la sua mancata trasposizione nel diritto interno³¹².

L'effetto per il singolo non può mai essere *in malam partem* e ciò nel senso che lo Stato membro (che non ha attuato la norma contenuta nella direttiva) non può invocare la normativa comunitaria contro i singoli che, dal canto loro, hanno applicato la normativa interna³¹³.

Difatti, i destinatari dei precetti contenuti nelle direttive sono gli Stati membri e non già i singoli, di talché la disposizione contenuta in una direttiva non puntualmente recepita (o non recepita *tout court* nell'ordinamento interno) non può, di per sé, creare obblighi a carico di un singolo e, conseguentemente, non può essere fatta valere, in quanto tale, nei suoi confronti.

Ne consegue che la diretta applicabilità delle direttive è ammissibile solo *in bonam partem*.

³¹¹ La diretta applicabilità delle disposizioni di una direttiva va accertata caso per caso e ciò al fine di verificare se la natura, lo spirito e la lettera della disposizione consentano di riconoscerle efficacia immediata nei rapporti fra gli Stati membri ed i singoli; infatti, solo quando la disposizione è incondizionata e precisa si crea un obbligo per lo Stato membro ed un diritto che può essere fatto valere dal singolo. Sul punto Corte di giustizia, sentenza 4 dicembre 1974, causa C- 41/1974; in dottrina M. GIORGI, *Disapplicazione in malam partem del diritto interno a favore di quello comunitario e tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Dialoghi*, 2004, p. 261 ss.

³¹² Sul punto S. SCUFFI, *I poteri del giudice tributario nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario*, in *"il fisco"*, n. 42/2005.

³¹³ Per alcuni trattasi di «principio del tutto condivisibile posto che, ove si ammettesse la diretta applicabilità delle disposizioni comunitarie anche quando il singolo ha rispettato la norma interna che risulta contraria alla normativa comunitaria, si consentirebbe allo Stato membro inadempiente di trarre vantaggio dalla sua violazione del diritto comunitario». Così L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 423.

La normativa Iva, tuttavia, conferma come sia astrattamente concepibile anche un effetto *in malam partem* e ciò, in particolare, allorquando la normativa interna risulti più favorevole di quella comunitaria e, di conseguenza, l'applicazione della seconda possa teoricamente dar luogo al recupero di imposte e all'irrogazione di sanzioni a carico dei contribuenti che si sono uniformati alla prima³¹⁴.

Difatti, ai fini della produzione dell'effetto diretto non è sempre necessaria la mancata trasposizione della norma comunitaria nel diritto interno. L'effetto in questione può prodursi anche se la norma comunitaria sia stata recepita nel diritto interno; tuttavia, in tale secondo caso, prima di disapplicare la norma interna che contrasta con quella comunitaria occorre verificare se la prima possa essere interpretata conformemente alla seconda³¹⁵ e, soltanto quando ciò non sia possibile, la norma interna potrà essere disapplicata attribuendo un effetto diretto a quella comunitaria.

Il discorso si complica nel momento in cui tra norma comunitaria e norma interna non vi sia apparente contrasto, ma questo è provocato da scelte interpretative delle autorità amministrative o giurisdizionali dei singoli Stati: in tal caso, l'individuazione dell'effetto della norma comunitaria nell'ordinamento interno diventa assai problematica.

Dato che l'interpretazione di una norma di diritto comunitario fornita dal giudice europeo precisa l'interpretazione che deve essere data alla norma sin dalla sua entrata in vigore³¹⁶, la norma in questione, così interpretata, potrebbe rivelarsi *ex*

³¹⁴ Per un'approfondita indagine sulle caratteristiche, il campo di applicazione, gli aspetti e le problematiche connesse con il particolare modello impositivo dell'Iva si rimanda a R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto - disciplina legislativa ed effetti*, Napoli, 1977.

³¹⁵ La giurisprudenza comunitaria appare ferma nel principio secondo cui gli organi dello Stato, nell'adottare i provvedimenti di loro competenza, devono interpretare le norme interne in modo da perseguire il risultato voluto dalla norma comunitaria; laddove, quindi, esista una difformità di interpretazioni, giurisprudenziali, amministrative e dottrinarie, l'interpretazione della norma interna che dovrà prevalere è quella conforme al diritto comunitario. In tal senso Corte di giustizia, sentenza 13 marzo 1997, causa C-358/1995; per quanto riguarda la prassi ministeriale, si veda altresì la circolare ministeriale, 8 maggio 1997, n. 128/E/III-7-353, in *Il fisco*, n. 20/1997, p. 5591, laddove si legge «che, a fronte di una interpretazione che lascia margini di incertezza, sia da preferire la soluzione che si presenta immune da vizi di legittimità sul piano dell'ordinamento comunitario».

³¹⁶ Corte di giustizia, sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93.

post contrastante con la norma interna che sia diversamente interpretata dalle competenti autorità del singolo Stato membro³¹⁷.

La sopravvenuta interpretazione della Corte di giustizia pone, quindi, il problema di stabilire se la stessa possa legittimare l'autorità fiscale del singolo Stato membro ad accertare l'imposta in difformità dalla propria interpretazione della norma interna (fornita, cioè, prima dell'intervento del giudice comunitario) oppure se l'autorità medesima debba discostarsi, almeno per il passato, dall'applicazione della norma secondo l'interpretazione che essa stessa ha fornito.

A favore di quest'ultima soluzione militano i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento.

Come già osservato, infatti, il principio della certezza del diritto (anche secondo gli organi giurisdizionali comunitari) osta a che l'efficacia nel tempo di un atto comunitario sia anteriore alla sua pubblicazione³¹⁸; solo in via eccezionale può derogarsi a tale regola e ciò qualora risulti necessario allo scopo da raggiungere e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato.

Proprio i suddetti principi, connaturati all'ordinamento giuridico comunitario, dovrebbero essere di ostacolo all'applicazione retroattiva delle norme interne sulla base dell'interpretazione della norma comunitaria fornita dalla Corte di giustizia.

In tale contesto, si pone un caso emblematico dei rapporti tra giurisprudenza comunitaria e affidamento del contribuente.

Come è noto, la sesta direttiva n. 77/388/CEE prevede un sistema di applicazione dell'Iva uniforme in tutti gli Stati membri al fine di evitare fenomeni distorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e dei servizi. Nello specifico,

³¹⁷ Il problema si pone soprattutto perché le pronunce pregiudiziali della Corte di giustizia, per il loro carattere interpretativo, hanno di regola efficacia (*erga omnes*) *ex tunc* e solo eccezionalmente *ex nunc*. È stato precisato che tale ultima tipologia di efficacia, che deve essere espressamente affermata dalla Corte, si può avere solo in presenza di circostanze ben precise quali, ad esempio, il rischio di gravi ripercussioni economiche dovute all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti, in buona fede, sulla scorta di una normativa nazionale prima ritenuta validamente in vigore; analoga efficacia può essere, altresì, riconosciuta allorché risulti che tanto i singoli quanto le autorità nazionali siano stati indotti a un comportamento (non conforme alla normativa comunitaria) in ragione di un'obiettivo e rilevante incertezza in ordine alla portata delle disposizioni comunitarie, incertezza cui hanno eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione. In tal senso, si veda Corte di giustizia, sentenza 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/1994 e C-252/1994.

³¹⁸ Si veda, da ultimo, Corte di giustizia 29 aprile 2005, C-17/2001.

l'art. 13, parte a, n. 1, lett. c) prevede l'esenzione, da parte degli Stati membri, delle «prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri». In Italia tale disposizione è stata recepita nell'art. 10, n. 18, del DPR n. 633/1972, a mente del quale sono esentate dall'Iva «le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza».

Con due pronunce relative a controversie concernenti le legislazioni austriaca e inglese in materia di Iva³¹⁹, la Corte di giustizia ha chiarito che l'art. 13, parte a, n. 1, lett. c) della direttiva n. 77/388/CEE andrebbe interpretato restrittivamente, atteso che costituisce una deroga al generale principio secondo cui l'imposta in questione è dovuta per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Di conseguenza, ad avviso del giudice comunitario, la sopra richiamata norma non esenterebbe l'insieme delle prestazioni che possono essere effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche, ma soltanto quelle che sono dirette alla diagnosi e alla cura.

Ne deriva che solo le prestazioni di servizio che hanno scopo terapeutico andrebbero esentate³²⁰. Per tale ragione, a titolo esemplificativo, sono state escluse dal beneficio dell'esenzione Iva le prestazioni mediche dirette alla predisposizione di una perizia medica, ovvero le prestazioni mediche volte al rilascio di un certificato di salute al fine dell'istruzione di pratiche amministrative.

Il citato intervento del giudice comunitario, ancorché relativo a controversie sorte in altri Stati membri, ha prodotto nel nostro Paese un duplice effetto: da una parte, l'obbligo di applicare i principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia in

³¹⁹ Corte di giustizia, sentenze 20 novembre 2003, cause C-212/2001 e C-307/2001. I precedenti in questione risultano di analogo tenore e riguardano il caso, rispettivamente, delle prestazioni rese da medici designati dal tribunale quali periti nel contesto dell'accertamento delle condizioni fisiche di soggetti che richiedano l'attribuzione della pensione di invalidità e quello di una serie eterogenea di prestazioni rese da medici (quali, ad esempio, l'effettuazione di visite mediche per conto di datori di lavoro o compagnie di assicurazione, la certificazione dell'idoneità fisica e la preparazione di referti peritali).

³²⁰ Nel ragionamento del giudice comunitario è, dunque, lo scopo che risulta risolutivo in ordine alla spettanza dell'esenzione e ciò nel senso che «se una prestazione medica viene effettuata in un contesto che permette di stabilire che il suo scopo principale non è quello di tutelare, vuoi mantenendola vuoi ristabilendola, la salute, ma piuttosto quello di fornire un parere richiesto preventivamente all'adozione di una decisione che produce effetti giuridici, l'esenzione prevista all'art. 13, parte A, n. 1), lettera c), della VI direttiva non si applica a tale prestazione».

virtù di quanto dell'orientamento del giudice costituzionale, secondo cui il giudice comunitario, quale interprete qualificato del diritto europeo, ne precisa il significato con le proprie sentenze e per tale via ne determina l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative³²¹; dall'altra parte, e in ragione del generale carattere retroattivo delle sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia, il potere dell'amministrazione finanziaria di procedere al recupero dell'imposta nei confronti di tutti i professionisti che negli anni precedenti avevano applicato l'esenzione Iva a operazioni che, invece, avrebbero dovuto essere assoggettate all'imposta in argomento secondo l'orientamento espresso dal giudice comunitario.

In tale contesto, tuttavia, poiché precedentemente alla pronuncia interpretativa della Corte di giustizia l'amministrazione finanziaria italiana era intervenuta più volte con circolari e comunicazioni allo scopo di chiarire il quadro delle prestazioni mediche che sarebbero potute rientrare nell'ambito dell'esenzione, il potere dell'amministrazione di recuperare *ex tunc* l'Iva non versata poneva inevitabilmente un problema relativamente al legittimo affidamento di tutti quei medici che avevano applicato l'esenzione confidando nell'interpretazione fornita dall'amministrazione stessa³²².

Per tale motivo, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 174/E del 22 dicembre 2005, richiamando l'art. 10, comma 2, dello Statuto, ha precisato la non irrogabilità di sanzioni e la inesigibilità degli interessi moratori nei confronti dei

³²¹ Con l'ulteriore conseguenza per la quale quando detto principio viene riferito a una norma europea dotata di effetti diretti all'interno degli ordinamenti nazionali, la precisazione o l'integrazione del significato normativo compiuto attraverso una sentenza dichiarativa della Corte di giustizia hanno la stessa immediata efficacia delle disposizioni interpretate. Così Corte costituzionale, sentenza 11 luglio 1989, n. 389, in *Riv. amm.*, 1990, p. 10003.

³²² Analogamente, nel caso relativo alla c.d. legge Prodi, la Commissione ha ritenuto che intimare all'Italia di recuperare gli aiuti previsti nell'ambito di interventi urgenti per l'amministrazione straordinaria di grandi imprese in difficoltà, sarebbe stato contrario al principio della tutela del legittimo affidamento dello Stato membro, dispensatore del regime (e solo a titolo complementare delle imprese beneficiarie).

Nonostante le misure in oggetto siano state ritenute incompatibili all'esito del suo esame, la Commissione non ne ha, tuttavia, disposto il recupero, in quanto, avendo in più occasioni, nel corso della procedura, indicato alle autorità italiane destinatarie della decisione, che dette misure sarebbero state trattate alla stregua di aiuti esistenti, l'istituzione comunitaria aveva erroneamente suscitato in esse la legittima aspettativa che il regime in questione fosse considerato e trattato dalla Commissione come un aiuto esistente, in quanto tale non soggetto a recupero. Cfr. decisione della Commissione 2001/2012/CE del 16 maggio 2000.

professionisti, salvo il diritto dell'amministrazione finanziaria di procedere al recupero dell'Iva non versata³²³.

Ci si è, altresì, chiesti se la tutela del legittimo affidamento del contribuente fondato su errate indicazioni dell'amministrazione finanziaria potesse estendersi sino al punto di escludere il potere dell'amministrazione di procedere al recupero *ex tunc* dell'Iva non versata. La Corte di giustizia è stata investita della questione nella vicenda *Elmeke*, laddove è stato richiesto al giudice comunitario di chiarire l'ammissibilità dell'addebitamento dell'imposta per un periodo passato qualora il suo mancato versamento sia dovuto alla convinzione del debitore sul fatto che l'imposta stessa non debba essere ripercossa stante un determinato comportamento dell'amministrazione finanziaria³²⁴.

Nelle proprie conclusioni, l'avvocato generale ha dato risalto all'inoperatività, nel caso di specie, del principio secondo cui la prassi di uno Stato membro non coerente con la normativa europea non possa mai dare luogo a una situazione di legittimo affidamento in capo all'operatore economico che beneficia della situazione verificatasi.

La *ratio* di un siffatto principio, difatti, risiederebbe nella necessità di evitare che un'applicazione rigida della regola del legittimo affidamento possa consentire agli Stati membri di aggirare la piena attuazione del diritto europeo nei confronti dei singoli operatori economici. Nel caso della mancata riscossione dell'Iva, di converso, il rischio che uno Stato membro comprometta la piena attuazione del diritto europeo a favore di un operatore economico attraverso una prassi incompatibile col diritto dell'Unione risulterebbe assai più elevato, dal momento che «in tale contesto viene piuttosto in primo piano la questione della tutela giurisdizionale dell'operatore economico rispetto all'attività dell'amministrazione dello Stato membro in sede di attuazione del diritto comunitario, e non si comprende perché un operatore

³²³ Con la risoluzione 9 gennaio 2006, n. 7/E, poi, l'Agenzia ha chiarito che le prestazioni rese dai medici che effettuano le visite fiscali per conto dell'Inps dirette alla verifica delle condizioni di salute dei lavoratori assenti per malattia sono comprese tra le prestazioni mediche esenti dall'Iva, trattandosi di prestazioni mediche tendenti a stabilire l'idoneità psico-fisica del lavoratore e la capacità alla ripresa del lavoro

³²⁴ Corte di giustizia, sentenza 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/2004 a C-183/2004.

economico non debba poter invocare il principio di diritto comunitario della tutela del legittimo affidamento nei confronti delle autorità dello Stato membro»³²⁵.

Breve e succinta è stata la pronuncia della Corte di giustizia la quale, ribadito il principio per il quale le autorità tributarie nazionali sono tenute alla salvaguardia del legittimo affidamento, ha chiarito che spetta al giudice nazionale accertare nel caso di specie l'operatore economico potesse ragionevolmente presumere che l'autorità alla quale si era rivolto fosse competente a fornire chiarimenti in ordine all'esenzione Iva³²⁶.

4. Segue: *falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento del contribuente.*

Ulteriore problematica affrontata dalla giurisprudenza comunitaria è quella delle esenzioni Iva per le cessioni con uscita dei beni fuori dal territorio dello Stato, in alcuni casi previste dalla direttiva Iva.

Si tratta, in particolare, delle cessioni intracomunitarie con spedizione o trasporto dei beni fuori dal territorio dello Stato, effettuati a cura del cessionario non residente o per suo conto (caso *Teleos*)³²⁷ e delle cessioni di beni che vengono

³²⁵ Conclusioni dell'avvocato generale Stix Hackl del 1 dicembre 2005. Alla luce di tali considerazioni l'avvocato generale ha esaminato la buona fede del contribuente sotto due profili. Per quanto riguarda il carattere riconoscibile dell'inesattezza dell'informazione rilasciata dall'amministrazione, decisivo rilievo è stato attribuito alla particolare complessità e poca chiarezza delle disposizioni della sesta direttiva, per effetto delle quali l'operatore economico aveva in buona fede confidato nella correttezza delle informazioni ricevute; relativamente, invece, alla concreta idoneità dell'atto amministrativo a ingenerare buona fede in capo all'operatore economico, l'avvocato generale ha riconosciuto trattarsi di una questione di competenza del giudice del rinvio.

³²⁶ È interessante evidenziare che nel corso della causa *Elmek* il governo italiano, in sintonia con la citata circolare n. 174/E del 22 dicembre 2005, ha sottolineato che «la valutazione comparativa tra i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento da un lato, e la necessità di osservare le disposizioni comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto dall'altro, dovrebbe avere come conseguenza che lo stesso Stato membro possa certamente procedere al recupero dell'IVA, ma non della multa o degli interessi».

³²⁷ Art. 28-*quater*, parte A, lettera a), della sesta direttiva n. 388/1977. La fattispecie in esame ha a oggetto una cessione intracomunitaria, in cui è stata pattuita la clausola *Incoterms EXW (ex works o franco fabbrica)* utilizzata nel commercio internazionale. In base a essa, il venditore si obbliga esclusivamente a mettere i beni a disposizione del cessionario presso un proprio deposito nazionale. Dal canto suo il cessionario può prelevarli a sua discrezione, obbligandosi a effettuare il trasporto a proprie spese e sotto la propria esclusiva responsabilità, fornendo alla sua controparte tutta la documentazione relativa (ivi compresa quella doganale, nell'ipotesi di esportazione), e in particolare la lettera di vettura (CMR) che attesti la spedizione e la destinazione finale dei beni viaggianti. Nel caso concreto, la società cessionaria, spagnola, si era obbligata a far prelevare le merci nel Regno Unito dal proprio spedizioniere britannico e a farle trasportare in Spagna e Francia, dove

acquistati da viaggiatori residenti fuori della Comunità europea, in veste di consumatori finali, e che vengono da questi trasportati all'estero nel proprio bagaglio personale (caso *Netto Supermarkt*)³²⁸.

La problematica sottesa ai due casi tocca, in sintesi, la questione dei riflessi fiscali dell'affidamento che il cedente riponga nella liceità dei comportamenti della propria controparte contrattuale e nella veridicità dell'apparenza giuridica e materiale da essa creata³²⁹. Il problema di fondo sottoposto alla Corte di giustizia è stato - da un lato - quello del bilanciamento tra l'esigenza di tutelare la buona fede e l'affidamento nell'apparenza giuridica creata da altri soggetti e - dall'altro -

dovrebbe effettuare i corrispondenti acquisti intracomunitari. A tal fine, aveva reso regolarmente al cedente la copia delle lettere di vettura CMR, in cui erano individuati con precisione la data del trasporto, i beni viaggianti, gli indirizzi finali di consegna, l'identità dei trasportatori e i numeri di immatricolazione dei veicoli utilizzati per il trasporto. Tuttavia successivamente era emersa la falsità dei dati indicati nelle lettere di vettura. Con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria inglese ha ritenuto non provato il trasporto intracomunitario delle merci. Pertanto, riqualificando l'operazione come cessione interna, ha provveduto a recuperare dal cedente l'Iva non versata, senza tuttavia poter provare, e anzi escludendo esplicitamente, che potesse configurarsi un'evasione d'imposta fraudolenta in capo al medesimo cedente, del tutto ignaro della frode perpetrata dal cessionario che non ha effettuato quel trasporto verso gli altri Stati membri.

³²⁸ Art. 15 della sesta direttiva n. 388/1977. Nel caso in esame un'impresa aveva concesso il rimborso dell'Iva addebitata in fattura ai consumatori finali non comunitari che le avevano provato, mediante l'esibizione del passaporto straniero e la successiva restituzione della fattura vidimata in dogana, di essere non residenti e di avere trasportato i beni fuori della Comunità, all'interno del proprio bagaglio personale. Infatti la condizione che la normativa comunitaria richiede affinché l'impresa possa vendere in regime di non imponibilità, oppure successivamente restituire all'acquirente l'imposta applicata e computarla in detrazione, è che sia acquisita la specifica prova documentale, offerta dalla fattura cui sia stata apposta vidimazione doganale, che il trasporto del bene fuori della Comunità è stato effettuato entro tre mesi dalla cessione stessa. Nel caso concreto, l'impresa, previa espressa richiesta, aveva ottenuto, altresì, dall'amministrazione la conferma della regolarità della documentazione doganale presentata dall'acquirente. Successivamente, tuttavia, a un secondo controllo (quando l'impresa aveva già recuperato, mediante detrazione di pari importo, l'imposta rimborsata agli acquirenti) era emerso che la vidimazione doganale era stata contraffatta. L'amministrazione finanziaria, pertanto, aveva richiesto a posteriori il pagamento dell'Iva «indebitamente» recuperata dal cedente, a seguito della concessione dei rimborsi ai falsi «esportatori».

³²⁹ La differenza essenziale tra i due casi risiede invece nel fatto che nella cessione intracomunitaria, in assenza di controlli alle frontiere, la prova della movimentazione fisica dei beni, che può essere oggetto di verifica da parte dell'amministrazione, dipende esclusivamente dai soggetti passivi e consta in dichiarazioni e documenti da loro stessi predisposti. La direttiva non predetermina la forma e la tipologia della prova atta a dimostrare che si è realizzato l'elemento essenziale dell'operazione, cioè il trasporto o la spedizione nel territorio di un altro Stato membro. Lasciando invece che siano gli Stati membri a definirle, se del caso, nel momento in cui fissano le condizioni e i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità. In caso di esportazione, invece, la prova del trasporto è specificamente prevista come *condicio sine qua non* per l'applicazione del regime, è un elemento di perfezionamento della fattispecie, ed è data esclusivamente dall'apposizione del visto doganale sulla fattura entro i tempi prescritti, anche se l'acquisizione materiale della prova da parte del cedente può comunque dipendere dal corretto adempimento del cessionario dell'obbligo di restituirgli tempestivamente la fattura stessa. Pertanto, in questo secondo caso, nella formazione della prova risulta coinvolta in primo luogo l'amministrazione dello Stato.

l'impossibilità oggettiva di applicare la norma comunitaria corrispondente a una fattispecie che non si è mai effettivamente realizzata.

La soluzione proposta dalla Corte fa leva sui principi generali di proporzionalità³³⁰ e di certezza del diritto che hanno condotto i giudici comunitari ad affermare che tanto negli scambi intracomunitari come in quelli che vedono coinvolti paesi terzi gli Stati membri non possono privare un soggetto passivo del diritto a un regime di esenzione/non imponibilità, o del diritto a detrazione, anche quando sia provato che tale diritto in concreto non è sorto, in quanto il fatto generatore non si è materialmente verificato, o comunque non spetterebbe, in quanto l'esistenza di una frode accertata ne impedisce il riconoscimento sul piano giuridico. Ciò a quattro condizioni:

1) che il soggetto passivo che vanti il diritto versi in una situazione di buona fede soggettiva, non essendo né partecipe né informato del disegno fraudolento perseguito dall'altra parte contrattuale (o da altri soggetti che intervengono nella realizzazione dell'operazione o in altre operazioni della catena circolatoria del bene);

2) che tale *status* soggettivo di buona fede sia indotto dall'apparenza di correttezza, o liceità, o veridicità o assenza di «frode» nei comportamenti, informazioni o documenti che provengono dall'altra parte del rapporto, e che costituiscono prova, o condizione di esistenza, del diritto vantato;

3) che il comportamento del soggetto passivo sia improntato a criteri di correttezza e diligenza, cioè a buona fede oggettiva: il che si verifica quando la sua ignoranza circa la falsità di tali elementi o l'esistenza di una frode sia incolpevole e non imputabile a negligenza, nella misura in cui avrebbe potuto rendersene conto adottando le precauzioni ragionevolmente esigibili da un operatore commerciale;

4) che comunque siano rispettate le condizioni di esercizio o le forme di prova del diritto eventualmente richieste dalla normativa statale in attuazione di quella comunitaria

³³⁰ Per un approfondimento sul principio di proporzionalità in ambito comunitario si rinvia a G. PETRILLO, *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi «ragionevoli»*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 737 ss.; A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012.

Nei casi *Netto* e *Teleos* sembrerebbe anche acquisire importanza il fatto che l'amministrazione abbia concorso, con il proprio comportamento, a consolidare la buona fede soggettiva del contribuente, passandosi così da una situazione di mero affidamento nella liceità e correttezza dell'operato della controparte commerciale, a una situazione di affidamento qualificato e di legittima aspettativa a che l'amministrazione non disconosca successivamente il diritto all'esenzione, avendo accettato le prove fornite. Per cui il successivo tentativo di recuperare l'imposta configurerebbe una violazione del principio di buona fede oggettiva nei rapporti tra contribuente e amministrazione, per quanto attiene alla valutazione delle prove.

Ad avviso della Corte, tuttavia, ciò non sembrerebbe costituire una condizione ulteriore e necessaria, cioè non pare che l'affidamento nella correttezza dei comportamenti delle altre parti negoziali, ed eventualmente nei mezzi di prova da esse costituite, potrebbe essere tutelato anche ai fini fiscali soltanto se l'amministrazione concorra a consolidarlo. Piuttosto appare come un elemento che conferma l'assenza di negligenza da parte del contribuente.

Infatti, se persino l'amministrazione, ad un primo esame degli elementi di prova e di «rappresentazione» del fatto, non è in grado di avvedersi della loro falsificazione materiale o della loro non veridicità, neppure avrebbe potuto esserlo il contribuente³³¹.

Nelle pronunce in questione la Corte valorizza soprattutto i principi di certezza del diritto e di proporzionalità. Ad avviso dei giudici comunitari, infatti, nei casi considerati l'avveramento della condizione per l'applicazione del regime di non imponibilità (il trasporto fuori dello Stato di cessione) dipenderebbe esclusivamente dal cessionario, che ne fornisce una falsa rappresentazione documentale.

Pertanto obbligare il cedente a fornire la «prova concludente» in ordine al fatto che i beni abbiano materialmente lasciato lo Stato membro (al di là della stessa documentazione di trasporto o di esportazione che la legge, nazionale o comunitaria,

³³¹ Nell'interpretazione della Corte, insomma, la *bona* e la *mala fides* di una delle parti rispetto alla situazione soggettiva o ai comportamenti della controparte (per ciò che riguarda il possesso di determinate caratteristiche rilevanti ai fini tributari, o l'adempimento delle obbligazioni civilistiche o fiscali connesse all'operazione), e prima ancora rispetto alla loro rappresentazione, è ciò che determina i peculiari effetti riconosciuti al «disallineamento» tra realtà economico-giuridica dell'operazione e regime fiscale applicabile.

prevede come mezzo ordinario di prova), da un lato significherebbe porlo in una situazione di incertezza circa il regime effettivamente applicabile alla cessione (infatti, il rischio del falso documentale, imputabile ad altri, continuerebbe a gravare su di lui, anche dopo la registrazione dell'operazione); dall'altro, una tale misura si rivelerebbe inadeguata rispetto all'obiettivo di lotta all'evasione fiscale, perché, facendo ricadere l'intera responsabilità sul cedente anche quando è estraneo alla frode, finirebbe proprio per incentivare il cessionario a commetterla³³².

Una tale misura, dunque, risulterebbe contraria al principio di proporzionalità, in quanto inidonea ed eccedente rispetto allo scopo, giacché impone un ingiustificato sacrificio ai principi di certezza del diritto, di neutralità e di libera circolazione delle merci, quando potrebbero essere adottati mezzi meno lesivi (ad esempio, come suggerisce la Corte, porre la responsabilità d'imposta in capo al cessionario che ha commesso la frode)³³³.

Con le pronunce in esame il giudice comunitario, dunque, non solo ha consolidato le opinioni più garantiste degli interpreti, ma sembra aver esteso la tutela dello *status* soggettivo di buona fede del contribuente, circa il suo agire *secundum*

³³² Sul punto A. MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788. L'autore, tuttavia, osserva come i principi espressi dalla Corte con le sentenze in argomento lasciassero alcune zone d'ombra. I maggiori problemi riguarderebbero l'aspetto probatorio, in presenza di soggetti di cui non è provata o non è provabile la partecipazione attiva e diretta nella frode fiscale. È stato, al riguardo, sostenuto che «da queste sentenze non si può desumere il principio per cui in ogni caso è impedito agli Stati di disconoscere i documenti forniti come prova, quando essi accertino che la loro falsità (sul piano materiale o ideologico) è imputabile solo a terzi e il contribuente che intende avvalersene non poteva rendersene conto. Ciò, infatti, è vero soltanto se la legislazione nazionale o comunitaria ha previsto che quei documenti (doganali o commerciali) devono essere gli specifici mezzi di prova utilizzabili o se, date le circostanze obiettive, non esistano sostanzialmente altri mezzi di prova che possano essere ragionevolmente richiesti al contribuente (come nel caso delle cessioni intracomunitarie con trasporto contrattualmente a carico al cessionario)».

³³³ Simili principi sono stati elaborati dalla Corte in un nucleo di sentenze più ampio, riguardanti casi assai eterogenei di frodi Iva, come le frodi carosello (sentenze *Optigen*, *FTI*, *Kittel*) o le frodi all'esportazione commesse anche attraverso triangolazioni comunitarie simulate. In tali schemi di frode, che pure sono strutturati in modo molto diverso, sembrano individuabili alcuni elementi affini e ricorrenti che giustificano il tentativo di ricostruire principi comuni. In tutte queste tipologie di frode si riscontra sempre una condotta omissiva. Vi è la violazione di un dovere giuridico, *ex lege* o *ex contractu*, di adempiere ad una data prestazione di fare (il versamento dell'imposta, il trasporto del bene) che, direttamente o indirettamente, attiene sempre alla debenza del tributo (l'effettuazione del trasporto permette di configurare la cessione come non imponibile). Inoltre, il soggetto che commette tale omissione presenta sempre caratteristiche tali da rendere difficile per l'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui il tributo risulta evaso esigere successivamente l'adempimento coattivo dall'autore della violazione, e quindi esigere da quest'ultimo il recupero dell'imposta o il pagamento di sanzioni.

legem, e del suo affidamento incolpevole nell'apparenza giuridica da altri creata, anche oltre i limiti segnati dal tradizionale dibattito della dottrina nazionale, legato soprattutto all'esegesi dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente³³⁴.

È stato precluso, infatti, all'amministrazione il recupero dell'imposta non versata e conferma le posizioni della dottrina e della giurisprudenza nazionale favorevoli, sulla base dell'art. 10, comma 1, dello Statuto, a una tutela ulteriore rispetto alla semplice inapplicabilità di sanzioni e interessi³³⁵. È stato, altresì, confermato che la certezza del diritto e la protezione dell'affidamento e della buona fede del contribuente, proprio in quanto anch'essi principi comunitari, non potrebbero essere vanificati dal richiamo alla primazia del diritto comunitario, all'esigenza imperativa della sua esatta attuazione, o all'efficacia retrospettiva della sentenze interpretative della Corte di giustizia: anche qualora la loro applicazione conduca l'amministrazione a non poter recuperare tributi altrimenti dovuti in base allo stesso ordinamento comunitario³³⁶.

5. La tutela del legittimo affidamento e il recupero a posteriori dei dazi doganali.

Le problematiche sorte nel settore dell'Iva assumono particolare rilievo perché riverberano direttamente anche in materia di esenzione dai dazi doganali all'importazione e all'esportazione. Ciò in virtù dell'art. 71 della direttiva n.

³³⁴ La giurisprudenza comunitaria ha indotto l'Agenzia delle Entrate a chiarire, con la risoluzione n. 354/E del 2007, che la prova documentale della cessione è da considerarsi sufficiente, se consiste nella documentazione bancaria idonea a dimostrare la percezione dei corrispettivi delle cessioni, nella documentazione commerciale obbligatoria ai sensi del codice civile (art. 2114), che attesti gli impegni contrattuali assunti, nonché in quella comprovante, non solo il trasporto dei beni in un altro Stato membro, ma anche il loro ricevimento da parte del cessionario indicato (documento di trasporto CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta).

³³⁵ È l'orientamento di E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, Milano, 2001; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, p. 133.

³³⁶ Ciò, peraltro, si poteva intravedere, almeno in parte, già nella giurisprudenza in materia di esenzioni Iva, in cui si trattava sempre di fattispecie di affidamento del contribuente nell'interpretazione offerta dall'amministrazione, poi rivelatasi contraria al diritto comunitario, o di affidamento nella conformità al diritto comunitario della normativa interna che concedeva un'agevolazione o incentivo fiscale o attuava un tributo armonizzato. Per un approfondimento si rinvia a L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.* n. 2/2006, p. 423; M. GIORGI *Disapplicazione, in malam partem, del diritto interno a favore di quello comunitario e tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 797 ss.

112/2006 e, almeno nel nostro ordinamento, in virtù del rinvio che l'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972 effettua alle leggi doganali.

Anche in materia di recupero a posteriori di dazi doganali, infatti, la giurisprudenza comunitaria offre interessanti spunti di riflessione e ciò in quanto la normativa di settore ha sempre previsto una deroga a tale recupero a posteriori finalizzata alla tutela della buona fede e del legittimo affidamento dell'importatore o dell'esportatore.

L'art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/1979 stabilisce infatti che «le autorità competenti hanno la facoltà di non procedere al recupero a posteriori dell'importo di dazi all'importazione o dei dazi all'esportazione qualora tali dazi non siano stati riscossi a causa di un errore delle autorità competenti medesime che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, purché questi abbia, dal canto suo, agito in buona fede e osservato tutte le disposizioni previste, per la sua dichiarazione in dogana, dalla regolamentazione vigente»; analogamente, l'art. 220, n. 2 del codice comunitario doganale – attualmente trasfuso nell'art. 119 del regolamento U.E. n. 952 del 9 ottobre 2013 – esclude il recupero dei dazi legalmente dovuti nell'ipotesi in cui la mancata applicazione dei tributi al momento dell'operazione doganale sia stata causata da un «errore dell'autorità doganale, che non poteva ragionevolmente essere scoperto dal debitore, avendo questi agito in buona fede e rispettato tutte le disposizioni previste dalla normativa in vigore riguardo la dichiarazione in dogana».

Le condizioni che vengono in considerazione per la non applicazione del tributo (e delle sanzioni) sono dunque: l'esistenza di un errore imputabile alle autorità amministrative competenti per la riscossione del tributo; la presenza di un errore che non poteva essere ragionevolmente scoperto dall'operatore economico; la buona fede dell'operatore economico, che deve aver agito osservando tutte le disposizioni vigenti in materia di dichiarazione doganale.

La Corte ha precisato che lo scopo del citato art. 5, n. 2, del regolamento n. 1697/1979 è quello di tutelare il legittimo affidamento del debitore circa la «fondatezza dell'insieme degli elementi che intervengono nella decisione di recuperare o meno i dazi doganali», precisando che nel caso in cui risultino

soddisfatte tutte le condizioni previste dalla norma il debitore ha diritto a che non si proceda al recupero. Con l'ulteriore conseguenza per cui, se il debitore d'imposta vanta un tale diritto, «le competenti autorità nazionali sono tenute a non dare corso al recupero, altrimenti questo diritto perderebbe ogni valore»³³⁷.

Se, quindi, il legittimo affidamento del debitore è meritevole di tutela solo nelle ipotesi in cui siano state le autorità competenti medesime a porre in essere i presupposti sui quali riposa il legittimo affidamento del debitore stesso, solo gli errori ascrivibili a un comportamento attivo delle autorità competenti e non suscettibili di essere ragionevolmente scoperti dal contribuente danno diritto al recupero dei dazi doganali³³⁸. Tale condizione, tuttavia, non potrebbe risultare soddisfatta qualora le autorità competenti siano state indotte in errore da dichiarazioni inesatte del debitore di cui non erano tenute a verificarne la veridicità.

In siffatte ipotesi sarebbe, infatti, il debitore a dover sopportare i rischi derivanti da un documento commerciale che si rileva falso all'esito di un successivo controllo. Di converso, se l'inesattezza delle dichiarazioni del contribuente è soltanto la conseguenza di erronee informazioni fornite dalle autorità competenti, l'art. 5, n. 1, del regolamento n. 1679/1979 costituirebbe un ostacolo al recupero dei dazi doganali³³⁹.

Per quanto concerne, invece, la possibilità che l'errore commesso dalle autorità competenti possa essere ragionevolmente scoperto dal debitore, nella sentenza *Foods Imports s.r.l.* il giudice comunitario ha sottolineato la necessità di fare riferimento alla natura dell'errore, all'esperienza professionale dell'operatore interessato e alla diligenza di cui questi ha dato prova³⁴⁰. Per quanto attiene alla natura dell'errore, la

³³⁷ Corte di giustizia, sentenza 27 giugno 1991, causa C-348/1989.

³³⁸ La Corte di giustizia ha chiarito che la nozione di autorità competenti ricomprende «qualsiasi autorità, la quale, nell'ambito delle sue competenze, fornisce elementi rilevanti per la riscossione dei dazi doganali ed è quindi idonea a suscitare il legittimo affidamento del debitore».

³³⁹ Corte di giustizia, sentenza 27 giugno 1991, causa C-348/1989. La Corte ha, altresì, precisato che «la nozione di errore non può essere limitata ai semplici errori di calcolo o di trascrizione, ma comprende qualsiasi tipo di errore che vizi la decisione adottata, come avviene, in particolare, nel caso di una scorretta interpretazione o applicazione delle disposizioni applicabili».

³⁴⁰ Corte di giustizia, sentenza 12 dicembre 1996, C-38/1995. In particolare, tra gli elementi rilevanti per valutare la natura dell'errore devono essere considerati la confusione che può derivare dalla terminologia utilizzata, il carattere poco evidente di una modifica normativa e il tempo impiegato dalle autorità competenti per individuare tale modifica.

giurisprudenza della Corte ha precisato che occorre accertare se la regolamentazione di cui trattasi sia complessa ovvero sufficientemente semplice perché l'esame dei fatti consenta di scoprire agevolmente l'errore. Così, nel caso in cui si ritenga necessario adottare una disciplina *ad hoc* per precisare la corretta classificazione doganale di alcune merci, vi è un importante indizio diretto a provare la complessità del problema da risolvere e, conseguentemente, la diligenza dell'operatore interessato³⁴¹.

Per quanto riguarda l'esperienza professionale dell'operatore, il giudice nazionale deve, in particolare, verificare se si tratti o meno di un operatore economico di professione, la cui attività consiste essenzialmente in operazioni di importazione e di esportazione, e se egli avesse già una certa esperienza del commercio delle merci considerate, in particolare se avesse effettuato in passato operazioni analoghe per le quali i dazi doganali erano stati calcolati correttamente³⁴².

Di converso, la Corte ha escluso la buona fede del debitore e la scusabilità dell'errore quando esso sia determinato dall'ignoranza della legge comunitaria. È stato, al riguardo, precisato che le norme comunitarie che istituiscono una tassa di compensazione devono obbligatoriamente essere pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee; a far data da questa pubblicazione, si presume che nessuno possa ignorare l'esistenza della tassa. «Tale ipotesi ricorre in ogni caso, allorché un operatore di professione che proceda ad importazioni di merci ha conoscenza del rischio imminente dell'istituzione di una tassa di compensazione su tali merci. Un operatore del genere non può aspettarsi che ogni Ufficio doganale sia immediatamente informato dell'istituzione della tassa, ma deve sincerarsi, dalla lettura delle relative Gazzette Ufficiali, delle norme comunitarie applicabili alle operazioni che effettua»³⁴³.

³⁴¹ Corte di giustizia, sentenza 1° aprile 1993, causa C-250/1991.

³⁴² Id. Assumono così rilievo, nella valutazione della diligenza dell'importatore, eventuali precedenti informazioni doganali di cui il soggetto ha avuto conoscenza, seppur non vincolanti nei suoi confronti perché rilasciate su richiesta di altri soggetti (ad esempio, su istanza proposta da una controllata comunitaria) nonché il fatto che la classificazione doganale indicata nella dichiarazione non sia stata contestata per un periodo di tempo relativamente lungo da parte delle autorità competenti al recupero.

³⁴³ Corte di giustizia, sentenza 26 novembre 1998, causa C-370/1996.

In tali casi, pertanto, la mancata applicazione della tassa di compensazione, da parte delle competenti autorità doganali, è stata considerata una circostanza esimente dal recupero a posteriori del dazio, potendo imputarsi all'importatore una condotta negligente.

La terza e ultima condizione richiesta per escludere il recupero a posteriori dei dazi consiste nell'osservanza di tutte le disposizioni previste dalla regolamentazione in vigore per quanto attiene alle dichiarazioni in dogana.

Secondo quanto precisato dal giudice comunitario, tale condizione implica che il dichiarante debba fornire tutte le informazioni necessarie previste dalle norme comunitarie alle competenti autorità doganali che, se del caso, le completano e le traspongono in relazione al trattamento doganale chiesto per la merce di cui trattasi³⁴⁴.

Tuttavia, la Corte ha anche aggiunto che «tale obbligo non può eccedere la produzione dei dati e dei documenti che il contribuente possa ragionevolmente conoscere. Ne consegue, che, se un operatore economico dichiara in buona fede elementi che, pur essendo inesatti o incompleti, sono i soli che poteva ragionevolmente conoscere o ottenere, e, pertanto, far figurare nella dichiarazione doganale, la condizione dell'osservanza delle disposizioni in vigore relative alla dichiarazione deve ritenersi soddisfatta»³⁴⁵.

Sembrerebbe, pertanto, chiaro l'orientamento della Corte a un ampliamento della tutela dell'affidamento del contribuente nelle indicazioni erronee delle amministrazioni doganali.

³⁴⁴ Corte di giustizia, sentenza 23 maggio 1989, causa C-378/1986.

³⁴⁵ Corte di giustizia, sentenza 1° aprile 1993, causa C-31/1991. Un orientamento simile è riscontrabile in relazione all'applicazione che la Corte ha fatto dell'art. 13 del Regolamento 1430/79, poi trasfuso nell'art. 235 del codice doganale comunitario nella sua versione originaria (Reg. CE 2913/1992). Tale articolo prevedeva la possibilità per le amministrazioni «di procedere al rimborso o allo sgravio dei diritti d'importazione in situazioni particolari [...] derivanti da circostanze che non implicano alcuna simulazione o negligenza manifesta da parte dell'interessato [...]». Quanto al primo requisito, secondo la costante giurisprudenza comunitaria, l'articolo in questione costituiva una clausola generale di equità destinata a far fronte a situazioni peculiari, in cui non sarebbe stato equo accollare al contribuente un pregiudizio che normalmente non avrebbe subito. Quanto, poi, al secondo requisito dell'assenza di simulazione o negligenza manifesta dell'operatore economico, per la Corte tale valutazione avrebbe dovuto tener conto della finalità della disposizione, da rinvenirsi nella inesigibilità del pagamento dei dazi all'importazione o all'esportazione nei casi in cui detto pagamento fosse stato compatibile o giustificabile rispetto al principio del legittimo affidamento.

6. La tutela del legittimo affidamento in materia di aiuti di Stato.

In materia di aiuti di Stato³⁴⁶ la giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato che le imprese beneficiarie di un aiuto possono, in linea di principio, nutrire un legittimo affidamento sulla regolarità di detto aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo 88 CE, posto che di norma un operatore economico diligente deve essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata³⁴⁷.

È stato, infatti, precisato che «quando un aiuto è stato messo in atto senza previa notifica alla Commissione, in modo da essere illegittimo in forza dell'articolo 88, paragrafo 3, CE, il beneficiario dell'aiuto non può riporre, a quel punto, nessun legittimo affidamento sulla regolarità della concessione dello stesso»³⁴⁸, a meno che non sussistano circostanze eccezionali³⁴⁹.

Tuttavia, il Tribunale ha escluso che la natura di piccole imprese dei beneficiari dell'aiuto e la complessità della nozione di aiuto di Stato possano essere considerate circostanze eccezionali tali da ingenerare un legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto concesso³⁵⁰.

³⁴⁶ Per un approfondito esame della tematica degli aiuti di Stato si rinvia C. FONTANA, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012.

³⁴⁷ Tribunale, sentenza 16 ottobre 2014, causa T-177/2010.

³⁴⁸ In tal senso, Tribunale, sentenza 27 settembre 2012, causa T-328/2009, *Producteurs de légumes de France/Commissione*.

³⁴⁹ Tribunale, sentenza 30 novembre 2009, T-427/2004 e T-17/2005, *Francia e France Télécom/Commissione*. Qui la Commissione aveva ritenuto *ex officio* che la tutela del legittimo affidamento della società beneficiaria, detenuta al 55% dallo Stato francese all'epoca dei fatti, ostasse alla restituzione del sostegno finanziario disposto dalla Francia a suo favore. Le misure oggetto di esame comprendevano un prestito d'azionista, debitamente notificato alla Commissione dalle autorità francesi, e un insieme di dichiarazioni precedenti al prestito, attraverso le quali dette autorità avevano resa pubblica l'intenzione del Governo di garantire la sopravvivenza di *France Télécom*, qualora questa fosse incorsa in difficoltà finanziarie. Trattandosi della prima volta in cui veniva esaminata la possibilità che un aiuto potesse dipendere da comportamenti dello Stato precedenti la notifica del progetto di misura, un operatore diligente avrebbe potuto fare affidamento sulla legittimità del comportamento dello Stato membro interessato, che, da parte sua, aveva debitamente notificato il progetto di prestito. Per esplicita ammissione della stessa Commissione, del resto, il progetto di prestito d'azionista non sarebbe probabilmente stato ritenuto un aiuto di Stato, in assenza delle dichiarazioni governative precedenti, con le quali, in spregio al c.d. principio dell'investitore.

³⁵⁰ Tribunale, sentenza 29 settembre 1990, causa T-55/1999. Analogamente, nella sentenza *Alzetta* in materia di aiuti concessi a imprese che effettuavano attività di trasporto internazionale, il Tribunale ha messo in rilievo che il solo fatto per il quale le parti ricorrenti erano piccole imprese non significava che le stesse potessero vantare un legittimo affidamento sulla regolarità degli aiuti, senza

In assenza di circostanze eccezionali, pertanto, sussisterebbe, non solo, la mancata legittimazione del beneficiario a ottenere un aiuto erogato in violazione delle procedure previste dalla normativa europea, ma anche l'obbligatorietà del recupero, pur in presenza di *legitimate expectations*³⁵¹. Ai fini della qualificazione di un affidamento come legittimo occorre, invero, «l'esistenza di una specifica, oggettiva ragione che consenta di ritenere che la Commissione nulla ha da eccepire contro la misura dell'aiuto»³⁵², che l'aspettativa del beneficiario sia riconducibile a specifici atti dell'organo comunitario³⁵³ e che la stessa aspettativa sia quella di un operatore economico prudente, «un soggetto ben informato, di grande esperienza, che conosce e segue l'attività delle Istituzioni nel settore in cui opera»³⁵⁴. Tanto comporta che «gli atti promanati da dette Istituzioni, non solo, debbano essere chiari, ma debbano, altresì, essere portati a conoscenza dei loro destinatari attraverso mezzi idonei, così da consentire a questi ultimi di stimarne gli effetti prodotti»³⁵⁵.

Di converso, qualora un operatore economico prudente e accorto sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi, egli non può invocare il beneficio di tale principio nel caso in cui tale provvedimento venga adottato³⁵⁶.

Nella pronuncia *Land Rheinland-Pfalz c. Alcam* il problema della tutela del legittimo affidamento del beneficiario di un aiuto concesso illegittimamente quale limite all'obbligo dello Stato membro di procedere al recupero è stato analizzato con specifico riferimento ai termini eventualmente previsti dal diritto nazionale, in

accertarsi che la procedura prevista dall'art. 108, n. 3 TFUE fosse stata rispettata. Tribunale, sentenza 15 giugno 2000, causa T-298/2007.

³⁵¹ Corte di giustizia, sentenza 8 luglio 2007, causa C-119/2005.

³⁵² Così F. GALLO, *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2296.

³⁵³ T. TASSANI, *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie tra divieto di aiuti di Stato e tutela del legittimo affidamento*, in *Rass. trib.*, n. 4/2004, p. 1549.

³⁵⁴ Così L. LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998, pp. 186-187. La giurisprudenza ha, altresì, chiarito che affinché un'impresa possa beneficiare di una delle deroghe previste all'articolo 107, paragrafo 3, TFUE, l'aiuto non solo deve essere conforme a uno degli obiettivi previsti dall'articolo 107, paragrafo 3, lettere a), b), c) o d), TFUE, ma deve altresì essere necessario per il conseguimento di tali obiettivi. In tali termini Tribunale, sentenza 13 settembre 2013, causa T-551/2010.

³⁵⁵ Così C. FONTANA, *op. cit.*, p. 334.

³⁵⁶ Corte di giustizia, sentenza 14 ottobre 2010, C-67/2009, *Nuova Agricast e Cofra/Commissione*.

applicazione del principio della certezza del diritto, entro i quali deve essere richiesto il recupero dell'aiuto e alla buona fede del destinatario nel caso in cui l'illegittimità della decisione di concedere l'aiuto sia imputabile elusivamente all'autorità nazionale.

A tale riguardo, la Corte di giustizia ha precisato che, in ragione del fatto che il compito delle autorità nazionali consiste nel dare mera esecuzione delle decisioni della Commissione, il beneficiario dell'aiuto illegittimamente attribuito cesserebbe di trovarsi nell'incertezza non appena la Commissione adotti una decisione che dichiari l'incompatibilità dell'aiuto, disponendone il recupero. Di conseguenza «l'autorità competente è tenuta, in forza del diritto comunitario, a revocare la decisione conformandosi alla decisione definitiva con cui la Commissione dichiara l'incompatibilità di tale aiuto [...] abbia lasciato scadere il termine a tal fine previsto dal diritto nazionale a tutela della certezza del diritto e l'illegittimità della decisione sia imputabile alla detta autorità in una misura tale che la revoca appare, nei confronti del beneficiario dell'aiuto, contraria al principio di buona fede, poiché il beneficiario dell'aiuto non può aver riposto, a causa dell'inosservanza della procedura prevista dall'art. 93 del Trattato, alcun legittimo affidamento nella regolarità dell'aiuto»³⁵⁷.

A ben vedere, qualora si sia in presenza di aiuti illegali, il relativo recupero non sembrerebbe presentare particolari problematiche, atteso che la valutazione sulla compatibilità di un aiuto con il mercato europeo spetta unicamente all'organo esecutivo e, di conseguenza, le autorizzazioni alla fruizione dell'aiuto provenienti da altri soggetti, risultano prive di rilevanza.

Maggiormente complessa appare l'ipotesi in cui a ingenerare una situazione di legittimo affidamento sia stato un comportamento univoco assunto dalla Commissione.

³⁵⁷ Corte di giustizia, sentenza 20 marzo 1997, causa C-24/1995. Analogamente, nella sentenza *Regno di Spagna c. Commissione*, la Corte ha escluso che la decisione inizialmente adottata dalla Commissione di non sollevare obiezioni nei confronti di un determinato aiuto avesse potuto creare un legittimo affidamento nell'impresa beneficiaria, posto che tale decisione era stata tempestivamente impugnata e successivamente annullata in sede giurisdizionale. Per quanto ciò potesse essere censurabile, ad avviso del giudice comunitario il solo errore commesso dalla Commissione non era idoneo a vanificare le conseguenze del comportamento illegittimo dello Stato membro che aveva erogato l'aiuto. Così Corte di giustizia, sentenza 14 gennaio 1997, causa C-169/1995.

Tali situazioni sono in passato state riconosciute dal giudice comunitario che ne ha ammesso l'applicazione in casi molto rari. Nella sentenza *RSV* la Corte ha ritenuto che il ritardo di ventisei mesi con cui la Commissione aveva dichiarato gli aiuti incompatibili con il mercato comune era tale da determinare nel beneficiario un legittimo affidamento in ordine alla legittimità degli aiuti stessi in quanto: *a)* la sovvenzione in questione riguardava esclusivamente le maggiori spese per un'operazione economica per la quale erano già stati erogati aiuti autorizzati dalla Commissione; *b)* le situazioni che avevano giustificato la concessione di tale sovvenzione erano ben note alla Commissione e non richiedevano indagini approfondite; *c)* l'aiuto riguardava un settore economico che da oltre venti anni usufruiva di agevolazioni autorizzate dall'istituzione comunitaria³⁵⁸.

Un ulteriore caso è stato quello in cui la Commissione ha autorizzato la concessione di garanzie da parte dello Stato verso una specifica impresa siderurgica. Decorsi alcuni anni, a seguito di una segnalazione da parte di un'impresa concorrente, tali sovvenzioni sono state dichiarate incompatibili con il mercato comune. Ebbene, qui la giurisprudenza ha riconosciuto la tutela richiamandosi al principio del legittimo affidamento, poiché «applicando le garanzie di Stato, la Commissione aveva dato alla società assicurazioni precise tali da renderle speranze fondate in quanto alla regolarità dell'elemento di aiuto contenuto in tali garanzie, che vietano alla Commissione di ordinare il recupero in seguito alla constatazione successiva della loro incompatibilità con il mercato comune»³⁵⁹.

Il principio del legittimo affidamento è stato invocato anche con riferimento a un intervento della Commissione volto a valutare la compatibilità di un singolo aiuto individuale concesso sulla base di un regime già autorizzato. In tal caso la Corte di giustizia ha previsto che l'organo esecutivo europeo non può esaminare autonomamente il singolo aiuto, ma deve limitarsi a valutare se lo stesso possa rientrare nel regime generale e se rispetti le condizioni che hanno portato alla

³⁵⁸ Corte di giustizia, sentenza 24 novembre 1987, causa C-223/1985.

³⁵⁹ Tribunale, sentenza 5 giugno 2001, causa T-6/1999. Nella fattispecie la Commissione aveva autorizzato nel 1993 la concessione di garanzie da parte dello Stato, e solo nel 1998, a seguito di una segnalazione di un'impresa concorrente aveva dichiarato tali aiuti incompatibili con il mercato comune

decisione di approvazione dello stesso. Se non procedesse in questo modo, «la Commissione potrebbe modificare la sua decisione di concessione degli aiuti in occasione dell'esame di ciascun aiuto individuale, ledendo i principi di certezza del diritto e del legittimo affidamento»³⁶⁰.

Al di là della casistica giurisprudenziale, sembrerebbe acclarato che l'accertamento di una situazione di affidamento legittimo in capo all'operatore economico beneficiario di un aiuto concesso nel rispetto della normativa comunitaria sia rimesso al giudice nazionale, il quale è chiamato a valutare la sussistenza o meno delle circostanze eccezionali idonee a escludere il recupero dello stesso.

Per quanto concerne, infine, la posizione degli Stati membri, la giurisprudenza comunitaria ha costantemente affermato la massima secondo cui lo Stato membro che ha erogato un aiuto in violazione delle norme europee non può invocare il legittimo affidamento dell'impresa beneficiaria per non recuperare l'aiuto. Ad avviso della Corte, infatti, l'ammissione di una simile interpretazione priverebbe di efficacia pratica le disposizioni contenute negli artt. 107 e 108 TFUE, atteso che le autorità nazionali potrebbero basarsi sul proprio illegittimo comportamento al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni adottate dalla Commissione in forza di tali disposizioni³⁶¹.

³⁶⁰ Corte di giustizia, sentenza 15 maggio 1997, causa C- 278/1995.

³⁶¹ Corte di giustizia, sentenza 20 settembre 1990, causa C- 5/1989. La tesi è condivisa anche in dottrina da G. STROZZI, *Diritto dell'unione europea. parte speciale*, Torino, 2010 e G. PINNA, *Gli aiuti di Stato alle imprese*, in S. Bariatti (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998, p. 59.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'indagine svolta conferma la centralità dei principi dell'affidamento e della buona fede anche nell'ordinamento tributario.

Trattasi, con tutta evidenza, di principi che trovano solide basi costituzionali, oltre che nel dovere di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.), anche nel principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), allorché il mutamento interpretativo *in peius* determini la tassazione postuma di una ricchezza non più attuale, e nella tutela della libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.), nel senso che l'amministrazione (ma anche il legislatore) ha l'obbligo di rispettare l'esigenza di prevedibilità e di anticipata conoscenza, da parte del contribuente, del carico fiscale che incide sulle proprie attività economiche.

I principi costituzionali, come riconosciuto dallo stesso giudice delle leggi, impongono «la tutela dell'affidamento legittimo posto dalla certezza dell'ordinamento giuridico», non potendo essere frustrato «l'affidamento dei soggetti nella possibilità di operare sulla base delle condizioni normative presenti nell'ordinamento in un dato periodo storico»³⁶².

In ambito tributario, la rilevanza applicativa del principio dell'affidamento è duplice.

Esso, infatti, da un lato rappresenta un ostacolo alla retroattività legislativa sfavorevole al contribuente, essendo prevista la possibilità per il legislatore di retroagire solo in casi limitati ed eccezionali. Ciò evidentemente impone di verificare, volta per volta, se la singola legge retroattiva incontri o meno una situazione giuridica qualificabile come di «affidamento» e cioè uno stato psicologico di fiducia del contribuente nella stabilità delle regole giuridiche conosciute o conoscibili nel momento in cui agisce; una tale verifica, è stato osservato dalla dottrina maggioritaria, deve essere ancorata a specifiche

³⁶² Corte cost., sentenza 22 novembre 2000, n. 525.

circostanze «indizianti», nel senso che la situazione di affidamento, ancorché soggettiva, deve potersi desumere da elementi oggettivi.

In ogni caso, la retroattività non deve contrastare con altri valori e interessi costituzionalmente protetti e, pertanto, stesso la Corte costituzionale ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi attinenti alla salvaguardia di principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali sono ricompresi «il rispetto del principio generale di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell'affidamento legittimamente sorto nei soggetti quale principio connaturato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario; il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione».

È stato, in particolare, affermato che la norma retroattiva non può tradire l'affidamento del privato, specie se maturato con il consolidamento di situazioni sostanziali, pur se la disposizione retroattiva sia dettata dalla necessità di contenere la spesa pubblica o di far fronte ad evenienze eccezionali³⁶³.

In sostanza, è il mutamento normativo ingiustificato e irragionevole con effetto retroattivo di situazioni che hanno raggiunto un elevato consolidamento in materia tributaria che si pone in aperto contrasto con i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento.

Dall'altro lato, il principio in questione rilevarebbe con riferimento all'efficacia dell'attività interpretativa dell'amministrazione finanziaria esplicantesi attraverso circolari e pareri resi ai sensi dell'art. 21 della legge n. 413/1991: nella prima ipotesi imponendo talvolta all'amministrazione stessa, quando muti orientamento interpretativo, di non applicare retroattivamente il *revirement* a danno del contribuente, ad esempio, pretendendo il pagamento del tributo non corrisposto in forza dell'interpretazione modificata o revocata; nel

³⁶³ Corte costituzionale, sentenza 24 luglio 2009, n. 24, in www.cortecostituzionale.it.

secondo caso vincolando l'amministrazione a non discostarsi dai sopra richiamati pareri.

Quanto, in particolare, al divieto di applicazione retroattiva della nuova interpretazione, anch'esso scatterebbe solo in presenza di una situazione di affidamento, provocata dall'interpretazione oggetto di modifica o revoca, che non sia meramente soggettiva. Tale situazione dovrebbe essere comprovata da elementi oggettivi e, ancor prima, apparire meritevole di tutela.

In tale contesto, qualora il contribuente si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni o errori dell'amministrazione stessa, l'art. 10, comma 2, dello Statuto esclude l'applicabilità di sanzioni o interessi moratori.

La formulazione letterale di cui al citato art. 10, limitata alle sanzioni e agli interessi moratori, tuttavia, non ha però impedito alla giurisprudenza e alla dottrina di estendere la portata del principio della buona fede anche all'inapplicabilità del tributo.

Una simile soluzione, maggiormente garantista per il contribuente, che esclude il recupero del tributo trova fondamento proprio nei principi di rilievo costituzionale di buona fede e affidamento nella certezza del diritto, principi che sembrerebbero porsi almeno sullo stesso piano della riserva di legge.

In tale prospettiva, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria cederebbe il passo al riconoscimento, effettuato dall'amministrazione finanziaria, della non imponibilità, poi successivamente disconosciuta dalla stessa amministrazione, capace di fondare un affidamento legittimo di una intensità tale da precludere all'amministrazione di emanare successivi atti impositivi aventi contenuto difforme rispetto alle precedenti determinazioni rese con riguardo a casi specifici e concreti.

Seguendo tale strada, tuttavia, si corre il rischio di attribuire all'art. 10, comma 2, dello Statuto un peso e una portata ben più ampia rispetto a quella effettivamente voluta dal legislatore.

In tale ottica appare maggiormente condivisibile, in quanto più vicina alla *ratio* della normativa statutaria, quell'orientamento che riconduce, nel caso di *revirement* interpretativo, l'inesigibilità del tributo alle sole ipotesi in cui l'esclusione di interessi e sanzioni risulti in concreto una forma di tutela inadeguata per il contribuente.

Di guisa che le ipotesi di tutela espressamente enunciate dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dovrebbero ritenersi situazioni meramente esemplificative, dovendosi riconoscere al legittimo affidamento del contribuente, in ragione della sua natura di principio, una capacità espansiva.

La convinzione secondo cui le circolari interpretative siano prive di efficacia esterna sembra mal conciliarsi con la rilevanza delle stesse sotto il profilo dell'affidamento, rilevanza confermata esplicitamente dal citato art. 10, comma 2, dello Statuto almeno per quanto concerne la non applicabilità di sanzioni e interessi moratori.

Non appare così peregrino ritenere che, a ben vedere, una qualche diretta rilevanza esterna le circolari interpretative l'abbiano. E ciò soprattutto ove si convenga sul fatto che il giudice tributario, a prescindere dalla fondatezza nel merito della pretesa erariale, possa annullare l'atto con cui il *revirement* interpretativo viene applicato retroattivamente in violazione di un affidamento tutelabile; così, infatti, la circolare finisce con il condizionare la legittimità stessa dell'atto impositivo, nel senso di renderlo annullabile *tout court* per il fatto di essersi discostato da essa.

Condivisibile appare, pertanto, la teoria dell'affidamento legittimo cd. rafforzata, formulata dalla giurisprudenza meno recente, secondo cui possono darsi ipotesi circoscritte in cui la tutela apprestata dalla lettera della legge (che esclude l'applicazione di sanzioni e interessi) debba essere necessariamente

integrata con la maggiore tutela offerta dall'applicazione diretta del principio di buona fede, così che, nei casi in cui l'affidamento venga riposto in atti formali dell'amministrazione finanziaria relativi a casi concreti e personali, si determina anche l'inesigibilità del tributo.

Maggiormente problematica appare, invece, la questione relativa all'inclusione nel novero delle «fonti» del legittimo affidamento delle indicazioni, dei chiarimenti, dei pareri orali resi da singoli funzionari dell'amministrazione in maniera «non ufficiale».

Qui, è stata evidenziata la rilevante criticità relativa alla prova, che deve essere fornita dal contribuente, di aver ricevuto una determinata istruzione dall'amministrazione e di essersi attenuto a essa. L'anzidetto problema sorgerebbe, in particolare, nel caso di istruzioni ricevute tramite servizio telefonico o attraverso le risposte fornite dagli sportelli, in considerazione anche del divieto di testimonianza che caratterizza il processo tributario.

Altrettanto condivisibile è, dunque, l'auspicio di una nuova codificazione tributaria dell'affidamento legittimo nel senso della inapplicabilità del tributo in caso di affidamento riposto in determinazioni precise e puntuali dell'amministrazione riguardanti casi concreti e personali³⁶⁴.

D'altra parte, una impostazione maggiormente garantista è avallata anche dal giudice comunitario, che sembrerebbe aver esteso la tutela dello *status* soggettivo di buona fede del contribuente, circa il suo agire *secundum legem*, e del suo affidamento incolpevole nell'apparenza giuridica da altri creata, anche oltre i limiti segnati dal tradizionale dibattito della dottrina nazionale, legato soprattutto all'esegesi dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

³⁶⁴ La tesi è di M. LOGOZZO, *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, relazione al convegno tenuto presso la LUIS Guido Carli di Roma il 19 dicembre 2012.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e pratiche*, Milano, 2009.

ACCORDINO S., *Diniego di autotutela: il contribuente ha diritto ad essere risarcito ma non ad ottenere giustizia innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 2010, 632 ss.

AGOSTINELLI P.P., *Controversie concernenti il riesame preordinato al (mero) ritiro dell'atto amministrativo e giurisdizione del magistrato amministrativo: un connubio difficilmente configurabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 98 ss.

ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965.

ALPA G., *Come fare cose con i principi*, in AA. VV., *Casi scelti in tema di principi generali*, a cura di G. Alpa, M. De Acutis, V. Zeno Zencovich, Padova, 1993.

AMATUCCI A., *I rapporti Fisco-contribuente*, in *Atti del Convegno La riforma della riforma: da Visco a Tremonti* (Allegato a *Il fisco*, 39/2002, p. 1456).

AMATUCCI F., *La corretta qualificazione dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 alla luce della distinzione tra norme interpretative "vera retroattività" ed incidenza dell'attività legislativa sulla funzione giurisdizionale*, in *Rass. trib.*, 2003.

AMATUCCI F., *Divieto di retroattività della norma tributaria in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2009.

AMATUCCI F., *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005.

AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.

AMATUCCI F., *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 326 ss.

ANTICO G. – CONIGLIARO M. – FUSCONI V., *L'accertamento con adesione*, Milano, 2009.

ANTONIOLI L., *Interpretazione e rule of law nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. crit. dir. priv.*, n. 2/1997 p. 355 ss.

- AZZARITI G., *Il principio dell'irretroattività della legge e i suoi riflessi di carattere costituzionale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, p. 622 ss.
- AZZERA L., *L'integrazione attraverso i diritti*, Torino, 1998.
- BARILE P., *Note e pareri sull'irretroattività delle norme tributarie*, in *Dir. econ.*, 1975.
- BASTIANON S., *La tutela del legittimo affidamento nel diritto dell'Unione europea*, Milano, 2012.
- BATISTONI FERRARA F., *Tutela dell'affidamento e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2007, p. 3341 ss.
- BENATTI F., *Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione)*, in *Boll. trib.*, n. 12, 1986, p. 949 ss.
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 1952, p. 121 ss.
- BENVENUTI F., *L'ordinamento repubblicano*, Padova, 1996.
- BERTI G., *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova 1968.
- BERTOLISSI M., *Le circolari interpretative dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, p. 459 ss.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.
- BOZZA N., *La retroattività nella giurisprudenza della Costituzione tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 14 ss.
- BROGGINI M., *La retroattività della legge nella prospettiva romanistica*, Milano, 1966.
- BUSCEMA A., *L'autotutela tributaria*, Padova, 2009.
- BUZZONE M., *Il dovere di informazione come principio generale dell'ordinamento tributario*, in *Corr. trib.*, 2000.
- CAIANIELLO V., *La retroattività della norma tributaria*, Napoli, 1981.

- CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2013.
- CAPUTI G., *Il diritto d'interpello*, in *Eti De Agostini Professionale*, 2001.
- CARPENTIERI L., *I limiti negativi e quelli posti dalla Comunità alla potestà tributaria degli Stati membri*, in Carpentieri L. – Lupi R. – Stevanato D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.
- CARUSO F., *Armonizzazione dei diritti e delle legislazioni nella Comunità europea*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993.
- CASTALDI L., *I vincoli statutari all'esegesi normativa in materia tributaria*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, p. 955 ss.
- CASTRONOVO C., *La nuova responsabilità civile*, Milano, 2006.
- CHELI E., *Ruolo dell'esecutivo e sviluppi del potere regolamentare*, in *Quad. cost.*, 1990, pp. 65 – 66.
- CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla politica*, in *Riv. dir. fin.*, 1995, p. 786 ss.
- CLEMENTE DI SAN LUCA G., *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2006.
- COLLI VIGNANELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 669 ss.
- CONSOLO C., *I «pareri» del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, p. 962 ss.
- CONTRINO A., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, (a cura di) A. Bodrito e A. Marcheselli, Torino, 2012.
- CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996.
- CORLETTI D., *Provvedimenti di secondo grado e tutela dell'affidamento*, Padova, 2007.
- CORRADINO M., *Il procedimento amministrativo*, Torino, 2010.
- CORSALE M., *Certezza del diritto*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma, 1988.

COTTA S., *La certezza del diritto. Una questione da chiarire*, in *Riv. dir. civ.*, I, 1993, 321 ss.

D'ANGELO A., *Buona fede-correttezza nell'esecuzione del contratto*, in G. Visintini (diretto da), *Trattato della responsabilità contrattuale*, Padova, 2009.

DE MITA E., *Contribuenti da tutelare se c'è la buona fede*, in *Il Sole-24Ore*, 16 novembre 2000.

DE MITA E., *La legalità tributaria, contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993.

DE MITA E., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra la valorizzazione che ne fa la Cassazione e le violazioni del Parlamento*, in *Boll. trib.*, 2008, 1642 ss.

DE MITA E., nota a Cass. civ., 7 novembre 1998, n. 11235, in *Corr. giur.*, 1999, p. 327 ss.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008.

DELLA VALLE E., *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001.

DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 459 ss.

DELLA VALLE E., *L'affidamento nella certezza del diritto tributario*, Roma, 1996.

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in A. Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova 1994.

DORIGO S., *Il divieto di retroattività delle norme tributarie: spunti ricostruttivi a partire da una recente sentenza sull'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2013, p. 603 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2012.

- FALSITTA G, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1988, p. 13 ss.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2013.
- FERLAZZO NATOLI L. – DUCA F., *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1995.
- FERLAZZO NATOLI L. –SERRANÓ S., *Discrezionalità dell'attività di autotutela e impugnabilità del diniego*, in *Fiscalitax*, 2009, 673 ss.
- FICARI V, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1715 ss.
- FICARI V., *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999.
- FONTANA C., *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012.
- FONTANA C., *Il coordinamento europeo in materia fiscale in Innovazione e Diritto n. 7/2006*, in www.innovazionediritto.it.
- FORMENTIN M., *Doverosità dell'autotutela e tutela risarcitoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 235 ss.
- FORTE N., *L'erosione del canone costituzionale del dominio delle regole nella politica tributaria italiana. Riflessioni per una revisione dei principi della costituzione fiscale*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997, I, p. 499 ss.
- FRAENKEL-HAEBERLE C., *Poteri di autotutela e legittimo affidamento*, Trento, 2008.
- FRANSONI G., *L'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio*, in *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi – P. Boria, Milano, 2012.
- FREGNI C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- GALEOTTI FLORI L., *Appendice de i tributi in Italia*, Padova, 2001.
- GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 2011, p. 467 ss.
- GALLO F., *Inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2296 ss.

- GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005.
- GARDINO CARLI A., *Ancora due sentenze nel variegato percorso giurisprudenziale in tema di natura e limiti delle leggi interpretative*, in *Giur. cost.*, 1995, p. 2425 ss.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974.
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.
- GIGANTE M., *Mutamenti nella regolazione dei rapporti giuridici e tutela del legittimo affidamento*, Milano, 2008.
- GIORGI M., *Disapplicazione, in malam partem, del diritto interno a favore di quello comunitario e tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2004, p. 797 ss.
- GIULIANI F.M., *La retroattività nell'ordinamento tributario*, in *Quadrimestre di Business and Tax*.
- GRASSO G., *Sul rilievo del principio del legittimo affidamento nei rapporti con la Pubblica Amministrazione*, reperibile in www.sspa.it.
- GRAZIANO P., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento dopo la sentenza n. 247/2011 della Corte costituzionale: problemi risolti e problemi aperti*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, p. 1129 ss.
- GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2001.
- GRIMALDI C., *Le interpretazioni ministeriali non sono vincolanti per il giudice nella decisione della controversia*, in *Riv. giur. trib.*, 2001, p. 492 ss.
- GUASTINI R., *Le fonti del diritto e l'interpretazione*, Milano, 1993.
- LA ROSA S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il fisco*, 1992, p. 7946 ss.
- LOGOZZO M., *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002.

LOGOZZO M., *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, p. 1125 ss.

LOGOZZO M., *Legittimo affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione*, relazione al convegno tenutosi presso l'Università Luiss Guido Carli di Roma, 19 dicembre 2012.

LORELLO L., *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e diritto comunitario*, Torino, 1998.

LUNELLI R. – RAVASIO F. – MISSONI A. – LUNELLI L., *Istituti deflativi del contenzioso tributario*, Milano, 2014.

LUPI R., *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801 ss.

LUPI R., *La procedura di interpello ex art. 21, legge n. 413/1991 tra Agenzia e Comitato consultivo*, in G. Caputi, a cura di, *Il diritto di interpello*, Roma, 2001.

MANGANARO V., *Principio di buona fede e attività delle amministrazioni pubbliche*, Napoli, 1995.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Genova, 2010.

MARCHESELLI A., *Autotutela (nel diritto tributario)*, in *Dig. IV*, agg., 2008.

MARCHESELLI M., *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario?*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, p. 392 ss.

MARELLO P., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1296 ss.

MARIANI M., *Procedimento amministrativo e accesso ai documenti*, Macerata, 2014.

MARONGIU G., *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1991, I, p. 610 ss.

MARONGIU G., *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, p. 14 ss.

MARONGIU G., *Lo statuto del contribuente*, ne *La Costituzione fiscale*, allegato a *Il fisco*, 1994, p. 6437 ss.

MARONGIU G., *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 194 ss.

MASTROIACOVO V., *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2006.

MASTROIACOVO V., *L'efficacia della norma tributaria nel tempo*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi – A. Fedele), Milano, 2005, p. 93 ss.

MASTROIACOVO V., *Rilevanza dei criteri formali e sostanziali nell'individuazione dell'abuso di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Giur. cost.*, 2008.

MASTROIACOVO V., *Valenza ed efficacia delle disposizioni dello Statuto del contribuente*, in A. Fantozzi – A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

MAUGERI G., *Controlli e accertamenti tributari e finanziari. Dalla verifica fiscale al contenzioso tributario*, Milano, 2010.

MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011.

MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir. Annali*, 2007.

MELIS G., *Storia dell'Amministrazione italiana*, Bologna, 1996.

MERUSI F., *Buona fede e affidamento nel diritto pubblico, Dagli anni trenta all'alternanza*, Milano, 2001.

MERUSI F., *L'affidamento del cittadino*, Milano, 1970.

MERUSI, *Sull'equità della pubblica amministrazione e del giudice amministrativo*, relazione presentata al VII convegno di studio «Problemi attuali di diritto e procedura civile sull'equità», Lecce, 9 – 11 novembre, 1973, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1974, p. 359 ss.

MICCINESI M., *L'interpello*, in G. Marongiu, a cura di, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004 .

- MODUGNO F., *Funzione*, voce dell'*Enc. dir.*, XVIII, Milano 1969, p. 134 ss..
- MONDINI A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012.
- MONDINI A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1788 ss.
- MOSCATELLI M.T., *L'interpello del contribuente*, in A. Fantozzi, - A. Fedele, a cura di, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.
- MOSCHETTI F., *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993.
- MUSCARÀ L., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 77 ss.
- NICCOLINI F., *Dall'effetto all'effettività: un'ipotesi evolutiva del sistema delle notifiche tributarie*, in *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005.
- NICOTINA L., *Silenzo e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 88 ss.
- NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966.
- NOCERA C., *Statuto del contribuente: la non punibilità nei casi di buona fede*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2472 ss.
- PASTORI G., *Attività amministrativa e tutela giurisdizionale nella L. n. 241/1990 riformata*, in AA. VV., *La riforma della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzie della legalità e amministrazione di risultato*, a cura di L.R. Perfetti, Padova, 2008.
- PERRONE CAPANO R., *L'imposta sul valore aggiunto - disciplina legislativa ed effetti*, Napoli, 1977.

PERRONE CAPANO R., *Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa, declino del diritto tributario e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'Ire/Irpef*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1469 ss.

PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. trib.*, n. 4/2006, p. 123 ss.

PERRONE L., *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.* n. 2/2006, p. 423 ss.

PERRONE V., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.

PERRUCCI U., *Il regolamento sull'autotutela*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1765 ss.

PERUZZA D., *Affidamento legittimo ed esigibilità del tributo*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 273 ss.

PETRILLO G., *L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi «ragionevoli»*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 737 ss.

PEVERINI L., *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in *Giur. It.*, 2007, p. 8 ss.

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013.

PINNA G., *Gli aiuti di Stato alle imprese*, in S. Bariatti (a cura di), *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario*, Milano, 1998.

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007.

PIZZORUSSO A., *Certezza del diritto. Profili applicativi*, voce dell'*Enc. giur.*, VI, Roma, 1988.

PREDIERI A., *La tutela dell'affidamento*, in *Certezza del diritto: un valore da ritrovare*, Milano, 1993.

PREDIERI A., *Interpretazione autentica e collisioni con i diritti costituzionali alla difesa e al giudice naturale e precostituito nelle leggi sulle concentrazioni editoriali*, in *Quaderni Nomos*, 1, 1989.

PRETRANGELI P., *La problematica applicazione all'Trap dei principi di competenza e inerenza*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2163 ss.

PUGIOTTO A., *L'irresistibile "ultrattività" della legge interpretata autenticamente*, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1212 ss.

PUGIOTTO A., *La labirintica giurisprudenza costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium juris*, 1997.

QUADRI R., *Dell'applicazione della legge in generale*, Bologna, 1974.

QUADRI R., *Disposizioni sulla legge in generale*, in *Commentario al codice civile Scialoja- Branca*, Bologna – Roma, 1974, p. 37 ss.

ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in V. Uckmar (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.

RODOTÀ S., *Le fonti di integrazione del contratto*, Torino, 2004.

ROSSI P., *La giurisdizione tributaria e l'azione di responsabilità ex art. 2043 c.c.*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Padova, 2008.

ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008.

ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 1591 ss.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007.

SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma.

SACCO R., voce *Affidamento*, in *Enc. Dir.*, I, p. 661.

SAMMARTINO S., *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'Amministrazione finanziaria*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997.

SATTA F., *Principio di legalità e pubblica amministrazione nello Stato democratico*, Padova, 1965.

SCARPA K., *L'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 446 ss.

SCHIAVOLIN R., *Autotutela*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo II, *Accertamento e sanzioni*, F. Moschetti (a cura di), Padova, 2011.

SCHIAVOLIN R., *La Suprema Corte conferma la rilevanza Irap anche per il passato dei contributi, pur se esclusi dall'imponibile nelle imposte sui redditi*, in *Giur trib.*, 2007, p. 777 ss.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2013, p. 1045 ss.

SCUFFI S., *I poteri del giudice tributario nell'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario*, in *"il fisco"*, n. 42/2005.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

SERENI S., *Cass. n. 20421 del 29 settembre 2010 – L'affidamento del contribuente nella risposta dell'amministrazione*, in *Fisco*, 2010, p. 6222 ss.

SERRANÒ M., *Il diritto all'informazione e la tutela dell'affidamento e della buona fede nell'ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

SIMONATI A., *Procedimento amministrativo comunitario e principi a tutela del privato*, Milano, 2009.

STAGNARO S., *Sull'impugnabilità del provvedimento di diniego di autotutela dinanzi alle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 361 ss.

- STEVANATO D., *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, p. 307.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.
- STROZZI G., *Diritto dell'unione europea. parte speciale*, Torino, 2010.
- TABET G., *Successione dei tributi nel tempo e retroattività delle disposizioni transitorie*, in *Riv. dir. trib.*, 1971.
- TARCHI M., *Le leggi di sanatoria nella teoria del diritto intertemporale*, Milano, 1990.
- TASSANI C., *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1198 ss.
- TASSANI T., *Il regime fiscale delle ristrutturazioni bancarie tra divieto di aiuti di Stato e tutela del legittimo affidamento*, in *Rass. trib.*, n. 4/2004, p. 1549 ss.
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2012.
- TRIVELLIN M., *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009.
- TRIVELLIN M., *Il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto tributario*, Padova, 2013.
- TURCHI A., *In tema di tutela dell'affidamento riposto nelle indicazioni dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, p. 2194 ss.
- UCKMAR V., *L'incertezza nel diritto tributario*, in AA.VV., *La certezza del diritto. Un valore da ritrovare*, Milano, 1993.
- UDA G.M., *L'oggettività della buona fede nella esecuzione del contratto*, in www.dirittoestoria.it.
- VANONI E., *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1938, I, 361 ss., ora in *Opere giuridiche*, Milano, II, 1962, p. 434 ss..

VANZ G., *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli agenti della riscossione*, in C. Glendi, V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano 2001.

VERSIGLIONI M., *Accertamento con adesione*, Padova, 2011.

VERSIGLIONI M., *L'interpello nel diritto tributario*, Perugia, 2005.

VICINI RONCHETTI A., *Legge interpretativa e legge retroattiva: note minime alle modifiche recate al decreto Irap dalla legge di stabilità per il 2014*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 465 ss.

VILLANI M., *Principio dell'affidamento tra normativa interna e normativa comunitaria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2010.

ZAGREBELSKY G., *La giustizia costituzionale*, Bologna, 1977.

ZAGREBELSKY G., *Manuale di Diritto costituzionale*, Torino, 1987.

ZANOTTI N., *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 435 ss.

ZIZZO G., *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, p. 145 ss.

ZIZZO G., *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, p. 185 ss.

ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 995 ss.

RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI

Giurisprudenza nazionale

Sentenze della Corte costituzionale

23 maggio 1966, n. 44.
27 luglio 1982, n. 143.
22 novembre 1985, n. 1349.
8 luglio 1987, n. 118.
11 febbraio 1988, n. 155.
14 luglio 1988, n. 822.
11 luglio 1989, n. 389.
4 aprile 1990, n. 155.
4 novembre 1992, n. 455.
20 luglio 1994, n. 315.
30 marzo 1995, n. 88.
24 marzo 1998, n. 364.
4 novembre 1999, n. 416.
22 novembre 2000, n. 525.
14 giugno 2007, n. 191.
27 luglio 2007, n. 330.
27 febbraio 2009, n. 58.
24 luglio 2009, n. 24.
16 novembre 2009, n. 311.
7 giugno 2010 n. 209.
25 luglio 2011, n. 247.
19 settembre 2011, n. 257.
17 ottobre 2011, n. 271.
14 febbraio 2012, n. 78.
22 maggio 2013, n. 103.
4 luglio 2013, n. 170.

2 aprile 2014, n. 69.

13 novembre 2014, n. 254.

Ordinanze della Corte costituzionale

16 novembre 1993, n. 392.

14 luglio 1999, n. 299.

19 dicembre 2006, n. 429.

25 febbraio 2008, n. 41.

Sentenze della Corte di Cassazione

4 maggio 1982, n. 2765.

9 marzo 1991, n. 2053.

31 luglio 1997, n. 1011.

7 novembre 1998, n. 11235.

8 febbraio 1999, n. 1078.

22 luglio 1999 n. 500.

5 novembre 1999, n. 12310.

30 marzo 2001, n. 4760.

21 aprile 2001, n. 5931.

14 febbraio 2002, n. 2133.

10 dicembre 2002, n. 17576.

10 gennaio 2003, n. 157.

4 marzo 2003, n. 3185.

23 maggio 2003, n. 8146.

14 aprile 2004 n. 7080.

4 febbraio 2005, n. 2305.

2 maggio 2005, n. 9407.

30 settembre 2005, n. 16776.

7 novembre 2005, n. 21513.

20 febbraio 2006, n. 3608.

6 ottobre 2006, n. 21513.
4 gennaio 2007, n. 15
26 gennaio 2007, n. 1710.
1° marzo 2007, n. 4838.
27 marzo 2007, n. 7388.
29 agosto 2007 n. 18218.
2 novembre 2007, n. 23031.
18 gennaio 2008, n. 968.
30 aprile 2008, n. 10826.
6 febbraio 2009, n. 2870.
9 aprile 2009, n. 8703.
29 aprile 2009, n. 10028.
13 maggio 2009, n. 10982.
10 settembre 2009, n. 19479.
11 settembre 2009, n. 19623.
9 dicembre 2009, n. 25722.
21 dicembre 2009, n. 26831.
29 settembre 2010, n. 20421.
3 marzo 2011, n. 5120.
15 marzo 2011, n. 6056.
13 ottobre 2011, n. 21070.
12 settembre 2012, n. 15224.
20 aprile 2012, n.6283.
12 aprile 2013, n. 9026.
29 novembre 2013, n. 26732.
8 settembre 2014, n. 18885.

Sentenze dei giudici di merito

C.T.R. per la Puglia, 11 gennaio 2011, n. 11.
C.T.R. per l'Umbria, 23 ottobre 2012, n. 202/02/12.

C.T.R. per l'Umbria, 7 febbraio 2013, n. 25/02/13.

Sentenze dei giudici amministrativi

Cons. Stato, sez. II, 10 maggio 1995, n. 1171.

Cons. Stato, sez. IV, 9 novembre 1995, n. 896.

TAR Toscana, 22 ottobre 1999, n. 767.

Giurisprudenza comunitaria

Sentenze della Corte di giustizia delle Comunità Europee

14 aprile 1970, causa C-68/1969.

15 luglio 1970, causa C-41/1969.

4 dicembre 1974, causa C- 41/1974.

7 luglio 1976, causa C-7/1976.

31 marzo 1977, causa C-86/1976.

20 gennaio 1979, causa C-98/1978.

16 maggio 1979, causa C-84/1978.

29 ottobre 1980, causa C-138/1979.

9 luglio 1981, causa C-169/1980.

30 settembre 1982, causa C-180/1981.

12 novembre 1982 causa C-212/1980.

19 maggio 1983, causa C-289/1991.

23 maggio 1985, causa C-29/1984.

15 febbraio 1986, causa C-63/1983.

9 aprile 1987, causa C-363/1985.

22 ottobre 1987, causa C-314/1985.

22 ottobre 1987, causa C-315/1985.

24 novembre 1987, causa C-223/1985.

27 giugno 1991, causa C-348/1989.

15 luglio 1991, causa C-208/1990.

1° aprile 1993, causa C-250/1991.

6 luglio 1995, causa C-62/93.
13 febbraio 1996, cause riunite C-197/1994 e C-252/1994.
12 dicembre 1996, C-38/1995.
14 gennaio 1997, causa C-169/1995.
13 marzo 1997, causa C-358/1995.
20 marzo 1997, causa C-24/1995.
15 maggio 1997, causa C- 278/1995.
17 luglio 1997, causa C-354/1995.
5 ottobre 1997, causa C-13/1992.
26 novembre 1998, causa C-370/1996.
23 maggio 1989, causa C-378/1986-
20 settembre 1990, causa C- 5/1989.
8 giugno 2000, causa C-396/1998.
24 settembre 2002, C-255/2000.
20 novembre 2003, cause C-212/2001 e C-307/2001.
11 novembre 2004, cause riunite C-183/2002 e C-187/2002.
29 aprile 2005, C-17/2001.
14 settembre 2006, cause riunite da C-181/2004 a C-183/2004.
8 luglio 2007, causa C-119/2005.
14 ottobre 2010, C-67/2009.

Sentenze della CEDU

11 aprile 2006, causa 60796/2000.
9 gennaio 2007, causa 20127/2003.
16 gennaio 2007, causa 954/2005.
1° giugno 2007, causa 12106/2003.
14 febbraio 2012, causa 17972/2007.

Sentenze del Tribunale di primo grado

15 giugno 2000, causa T-298/2007.

5 giugno 2001, causa T-6/1999.

29 aprile 2004, causa T-236/2001.

30 novembre 2009, cause riunite T-427/2004 e T-17/2005.

27 settembre 2012, causa T-328/2009.

16 ottobre 2014, causa T-177/2010.

Prassi

Circolare del Ministero delle Finanze n. 128/E/III-7-3538 dell'maggio 1997.

Decisione della Commissione 2001/2012/CE del 16 maggio 2000.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 50/E del 31 maggio 2001.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 174/E del 22 dicembre 2005.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 9 gennaio 2006.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40 del 27 giugno 2007.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 354/E del 6 dicembre 2007.

Risoluzione del Ministero della Finanze n.1/DF del 23 giugno 2014.